

Илья Мельников

Бухгалтерский учет

Глава 1. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

ЗАДАЧИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Бухгалтерский учет – это система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе и обязательствах предприятия путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Бухгалтерский учет должны вести все организации, находящиеся на территории РФ, а также все филиалы и представительства иностранных предприятий, если международными договорами не предусмотрен иной порядок контроля их деятельности. Предприниматели, действующие без образования юридического лица, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством.

Главная задача, которая ставится при организации бухгалтерского учета, состоит в создании условий для достижения наилучших результатов хозяйственной деятельности. Для этого необходимо обеспечить контроль за наличием, движением и состоянием имущества, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов; иметь полную и достоверную информацию о текущих хозяйственных процессах, что чрезвычайно важно для оперативного управления предприятием. Эта информация нужна так же учредителям, кредитно - финансовым учреждениям и другим организациям для предотвращения отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявления внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Пользователи бухгалтерской информации делятся на три группы: администрация предприятия, сторонние пользователи информации с прямым финансовым интересом и сторонние пользователи с косвенным финансовым интересом.

Первую группу представляют совет директоров предприятия, управленческий персонал, менеджеры, руководители и специалисты подразделений.

Основные пользователи бухгалтерской информации – представители администрации. Однако состав бухгалтерской

информации для каждого представителя администрации определяется в зависимости от его должности.

При определении состава информации для каждого работника администрации используют следующие основные критерии: соответствие данной информации функциям работника; стоимость информации; необходимость соблюдения коммерческой тайны.

Сторонние пользователи информации с прямым финансовым интересом – это инвесторы, банки, поставщики основных средств и производственных запасов. По данным бухгалтерской отчетности они делают выводы о финансовых перспективах, ликвидности и платежеспособности организации.

Сторонние пользователи бухгалтерской информации с косвенным финансовым интересом – это налоговые органы, казначейство, контрольно-ревизионное управление (КРУ) Минфина РФ, аудиторские фирмы, Госкомстат, Пенсионный фонд, Фонд социального страхования, Государственный фонд занятости, органы, уполномоченные управлять государственным и муниципальным имуществом, органы планирования экономики, а так же фондовые биржи, работники профессиональных союзов, научные консультанты, покупатели и др.

Налоговые органы и казначейство имеют право пользоваться не только отчетной, но и всей учетной информацией, необходимой для проверки правильности уплаты федеральных, республиканских и местных налогов на прибыль (доходы), налогов на добавленную стоимость, заработную плату, акцизов. Вся учетная информация предоставляется ревизорам КРУ Минфина РФ и вышестоящих органов управления, а также аудиторам, осуществляющим аудиторскую проверку.

Представители Пенсионного фонда. Фонда социального страхования и Государственного фонда занятости знакомятся с учетной информацией, необходимой для проверки правильности отчислений в эти фонды.

Сторонние пользователи, имеющие право на использование внутренней учетной информации, обязаны хранить коммерческую тайну

предприятия. Перечень сведений, составляющих коммерческую тайну, определяется руководителем предприятия и оформляется приказом.

В органы Госкомстата представляется статистическая отчетность, при составлении которой используются данные бухгалтерского учета.

ВИДЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Трудно переоценить роль учета и контроля в условиях современного экономического развития. Анализ данных, полученных при полном учете всесторонней деятельности предприятия, дает возможность функционировать на рынке, а также изыскивать резервы для роста и расширения производства.

Предприятия ведут оперативный и бухгалтерский учет, а также статистику. Охарактеризуем эти виды учета.

Оперативный учет используется для оперативного планирования и текущего управления. Его ведут там, где производится продукция предприятия и выполняются хозяйственные функции, то есть в цехах и службах. Данные оперативного учета используются внутри предприятия.

К оперативному учету относят учет выходов на работу и результаты труда, учет материалов, комплектующих, сырья, полуфабрикатов, готовой продукции и т. д. Общих требований к форме оперативного учета нет, он производится в произвольной форме и по мере необходимости. В какие-то моменты потребность в данных оперативного учета может возрастать, в других снижаться.

Статистический учет носит обобщающий характер, он характеризует производство на макроуровне. Статистический учет дает информацию о состоянии экономики, сведения о ценах на рынке труда, ценных бумаг, средств производства и товаров, о демографических процессах и наличии рабочей силы. Эти данные позволяют выявлять и анализировать тенденции развития общества.

Банк статистической отчетности составляют данные оперативного и бухгалтерского учета, данные переписи и выборочного наблюдения. *Бухгалтерский учет* – это основная форма учета на предприятии. Бухгалтерский учет дает полную картину наличия средств и хозяйственной деятельности, осуществляемой предприятием.

К ведению бухгалтерского учета предъявляются следующие требования:

- строгое документирование (каждая хозяйственная операция, совершенная на предприятии, должна быть оформлена соответствующим документом);

- непрерывность учета без изъятий.

Ведение всех видов учета позволяет снижать издержки производства, выявлять и устранять источники непроизводительных затрат, обеспечивая тем самым предпосылки для развития предприятия и укрепления его положения на рынке.

Учетные измерители, которые используются при ведении трех видов учета, – натуральные, трудовые или денежные. Первые используются в бухгалтерском учете для контроля собственности предприятия и хозяйственных процессов, анализа хода производства и результатов.

Натуральные измерители – это меры веса, длины, площади, объема.

Трудовые измерители (час, смена, месяц) служат для контроля затраченного времени на выполнение определенной работы, нормирования производственных заданий и расчета заработной платы.

В бухгалтерском учете вся информация о деятельности предприятия, выраженная в натуральных и трудовых измерителях, переводится в денежный измеритель – национальную валюту.

ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

В соответствии с действующим законодательством каждое предприятие, независимо от формы и вида собственности, должно вести бухгалтерскую и статистическую отчетность, предоставлять государственным органам информацию, необходимую для ведения общегосударственной системы сбора и обработки экономической информации, контроля налогообложения и др. Искажение этой информации может повлечь за собой материальную, административную и даже уголовную ответственность.

Под организацией бухгалтерского учета понимают систему условий для получения своевременной и достоверной информации о хозяйственной деятельности предприятия и осуществления контроля за использованием производственных ресурсов и реализацией готовой продукции. Слагаемые этой системы – первичный учет, документооборот, инвентаризация, План счетов бухгалтерского учета, формы бухгалтерского учета, формы организации учетно-вычислительных работ, объем и содержание отчетности.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета и соблюдение законодательства при осуществлении хозяйственной деятельности несут руководители предприятий, которые в зависимости от объема учетной работы могут:

- учредить бухгалтерскую службу во главе с главным бухгалтером;
- ввести в штат должность бухгалтера;
- передать ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- вести бухгалтерский учет лично.

Обычно эту работу выполняет бухгалтерия или бухгалтер, а руководитель должен создать условия для правильного ведения бухгалтерского учета, обеспечить выполнение всеми подразделениями и службами, а также материально ответственными работниками требований главного бухгалтера по порядку оформления и предоставления в бухгалтерию документов для учета.

На небольшом предприятии бухгалтерский учет ведет отдельный работник.

Как правило, возглавляет бухгалтерскую службу главный бухгалтер, который подчиняется руководителю предприятия и несет ответственность за организацию и методику ведения учета. При этом ответственность за финансово-хозяйственную деятельность лежит на руководителе предприятия.

Главный бухгалтер назначается и освобождается от работы руководителем предприятия.

В обязанности главного бухгалтера входит отражение в регистрах бухгалтерского учета всех хозяйственных операций; предоставление оперативной и аналитической информации руководству предприятия;

составление в установленные сроки бухгалтерской отчетности;

осуществление экономического анализа финансово -хозяйственной деятельности предприятия по данным бухгалтерского учета.

Главный бухгалтер совместно с руководителем предприятия подписывает документы, служащие основанием для приемки и выдачи материальных ценностей и денежных средств, расчетных, кредитных и финансовых обязательств и хозяйственных договоров.

Главный бухгалтер письменно информирует руководителя предприятия о документах по сделкам, противоречащим законодательству и нарушающим договорную и финансовую дисциплину. Такие документы запрещено принимать к исполнению. При получении от руководителя письменного распоряжения о принятии этих документов к учету главный бухгалтер исполняет его распоряжение, в этом случае вся полнота ответственности за незаконность совершенных операций ложится на руководителя предприятия.

Главный бухгалтер обеспечивает правильное начисление и своевременное перечисление платежей в государственный бюджет, взносов на социальное страхование, погашение в установленные сроки задолженности банкам по ссудам.

На главного бухгалтера нельзя возлагать обязанности, связанные с прямой материальной ответственностью за денежные средства и материальные ценности.

Главному бухгалтеру запрещается получать по чекам и другим документам товарно-материальные ценности и деньги для предприятия.

С главным бухгалтером согласовывается назначение и увольнение материально ответственных лиц.

Главный бухгалтер предприятия организует работу бухгалтерии, которая выполняет следующие работы:

- рассчитывает оплату труда, включая начисление заработной платы и удержания из нее, определение отчислений на социальное

страхование и обеспечение, контроль за использованием фонда оплаты труда;

- ведет учет материально-технических ценностей предприятия;
- ведет учет затрат на производство и контролирует фактическую себестоимость продукции;
- ведет учет финансовой деятельности (готовой, отгруженной и реализованной продукции, прибыли, резервов предприятия);
- ведет учет денежных операций, включая учет денежных средств в кассе и на расчетном счете, учет расчетов с бюджетом, поставщиками и кредиторами;
- составляет бухгалтерскую отчетность.

При освобождении главного бухгалтера от занимаемой должности проводится проверка состояния бухгалтерского учета и достоверности отчетных данных и составляется акт, который утверждает руководитель предприятия. Сдаются дела вновь назначенному на эту должность лицу.

ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ

Под инвентаризацией понимают проверку имущества и обязательств предприятия путем подсчета, обмера, взвешивания. Инвентаризация является способом уточнения показателей учета и контроля за сохранностью имущества. Цель инвентаризации – выявление фактического наличия имущества и сопоставление его с данными бухгалтерского учета, а так же проверка полноты отражения в бухгалтерском учете обязательств.

Инвентаризации подлежит все имущество и все виды финансовых обязательств. Кроме того, – производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (арендованные, полученные для переработки, либо находящиеся на ответственном хранении), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

Различают полную и частичную инвентаризацию, которые отличаются степенью охвата проверкой имущества и обязательств организации. Полная инвентаризация охватывает все без исключения виды имущества и финансовых обязательств организации, частичная

охватывает один или несколько видов имущества и обязательств (денежные средства, материалы и т. п.).

Инвентаризации бывают плановыми, которые проводят в заранее установленные сроки, и внезапными. Внезапные проводят для того, чтобы установить наличие ценностей неожиданно для материально ответственного лица. Их проводят по распоряжению вышестоящих органов, руководителей организаций, требованию ревизоров, следственных и контрольных органов.

Количество инвентаризаций, даты проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем предприятия. Кроме того, бывают случаи, когда проведение инвентаризации обязательно, а именно:

- при передаче имущества предприятия в аренду, при выкупе, продаже, преобразовании государственного или муниципального предприятия;

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация основных средств может проводиться 1 раз в 3 года, а библиотечных фондов – 1 раз в 5 лет. В районах Крайнего Севера и в приравненных к ним местностях инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;

- при смене материально ответственных лиц (на день приемки - передачи дел);

- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;

- в случае стихийного бедствия, пожара, аварии или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

- при ликвидации (реорганизации) предприятия и в других случаях, предусмотренных законодательством.

Для проведения инвентаризации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. Если объем работ большой, для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых

обязательств создаются рабочие инвентаризационные комиссии. Если объем работ незначительный, инвентаризацию допускается возлагать на ревизионную комиссию. Состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель предприятия. Приказ (постановление, распоряжение) о составе комиссии регистрируют в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации.

В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации, работники бухгалтерии, специалисты (инженеры, экономисты, техники и т. д.), представители службы внутреннего аудита организации или независимых аудиторских организаций. Отсутствие даже одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания ее результатов недействительными.

Инвентаризации предшествуют подготовительные мероприятия. При этом материальные ценности сортируют и укладывают по наименованиям, сортам, размерам; в местах хранения вывешивают ярлыки с указанием количества, массы или меры проверяемых ценностей. Все документы по приходу и расходу ценностей должны быть обработаны и записаны в регистры аналитического учета. У материально ответственных лиц берут расписку в том, что у них нет не оприходованных и не списанных в расход ценностей. Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «до инвентаризации на.... (дата)», что служит бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

Наличие средств в натуре проверяют при обязательном участии материально ответственного лица. Результаты подсчета, обмера и взвешивания заносят в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах, акты подписывают все члены комиссии. Материально ответственные лица подтверждают на каждой документе, что нет претензий к комиссии и что проверенные ценности приняты ими на хранение.

В обязанности руководителя предприятия при этом входит создание условий, обеспечивающих полную и точную проверку наличия имущества в установленные сроки. Руководитель предприятия должен обеспечить комиссию рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, исправным весовым оборудованием, измерительными и контрольными приборами.

В ходе инвентаризации на поврежденные или испорченные ценности составляют акты, в которых указывают характер и степень порчи, ее причины, называют виновных в порче ценностей.

Результаты инвентаризации денежных средств и ценных бумаг оформляют актом без записи их в инвентаризационной описи.

Оформленные инвентаризационные описи и акты сдают в бухгалтерию для проверки, затем сравнивают фактическое наличие средств с данными бухгалтерского учета. Результаты сравнения записывают в сличительную ведомость. В сличительной ведомости указывают фактическое наличие средств по данным инвентаризации, наличие средств по данным учета и результаты сравнения (излишек или недостаток).

В сличительной ведомости ценности записывают с указанием количества и суммы по группам, видам, сортам в соответствии с классификацией, принятой в учете. Записывают только те ценности, по которым выявлены излишки или недостачи, а остальные ценности показывают в ведомости общей сумой. Суммы излишков и недостач в сличительных ведомостях указывают в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете.

Для документального оформления результатов инвентаризации могут применяться единые регистры, в которых объединены показатели инвентаризационных описей и сличительных ведомостей. На ценности, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете, составляются отдельные сличительные ведомости.

Кроме того, инвентаризационная комиссия обязана выявить причины недостач или излишков, обнаруженных при инвентаризации. Выводы и предложения комиссии оформляются протоколом и

утверждаются руководителем предприятия. После этого результаты инвентаризации отражаются в учете.

Расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета, выявленные при инвентаризации, отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

- излишек имущества приходится и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации (у бюджетной организации – на увеличение финансирования);

- недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения, а сверх норм – на счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них убытков, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты организации, у бюджетной организации – на уменьшение финансирования.

Перечислим проводки, которые проводятся при инвентаризации. Обнаруженные излишки приходятся как ранее не учтенные объекты основных средств, бывшие в эксплуатации, безвозмездно поступившие:

- 1. Д-т сч. 01 «Основные средства» – первоначальная стоимость,

- К-т сч. 87-3 «Безвозмездно полученные ценности» – первоначальная стоимость.

- 2. Д-т сч. 87-3 «Безвозмездно полученные ценности» – сумма износа,

- К-т сч. 02 «Износ основных средств» – сумма износа.

Недостача основных средств, выявленная при инвентаризации, отражается в учете следующим образом:

- 1. Списывается первоначальная стоимость объекта:

- Д-т сч. 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» – первоначальная стоимость,

- К-т сч. 01 «Основные средства» – первоначальная стоимость.

- 2. Списывается износ объекта:

- Д-т сч. 02 – сумма износа,

- К-т сч. 47 – сумма износа.

3. Фиксируется факт недостачи на активном счете 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей»:

Д-т сч. 84 ~ остаточная стоимость,

К-т сч. 47 – остаточная стоимость.

Когда отражен факт недостачи, остаточная стоимость недостающего объекта должна быть возмещена. Если виновник недостачи не обнаружен, сумма недостачи списывается на издержки производства:

Д-т сч. 26 – остаточная стоимость,

К-т сч. 84 – остаточная стоимость.

При установлении вины материально ответственного лица за недостачу остаточная стоимость объекта с него взыскивается.

Стоимость объекта списывается на виновника:

Д-т сч. 73-3 «Расчеты с персоналом по возмещению материального ущерба» – остаточная стоимость,

К-т сч. 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – остаточная стоимость.

Остаточная стоимость недостающего объекта возмещается виновником либо путем внесения денег в кассу или на расчетный счет, либо путем удержаний из заработной платы:

Д-т сч. 50, 51, 70 – остаточная стоимость,

К-т сч. 73-3 – остаточная стоимость.

ПРАВИЛА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Правила ведения бухгалтерского учета установлены Законом «О бухгалтерском учете», Положением о бухгалтерском учете и отчетности, Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия», Планом счетов бухгалтерского учета и рядом других нормативных документов. В соответствии с этим перечень требований к ведению бухгалтерского выглядит следующим образом:

- бухгалтерский учет ведется в валюте РФ (в рублях);
- собственное имущество организаций и предприятий учитывается отдельно от имущества других юридических лиц, если оно находится у данного предприятия;

- бухгалтерский учет ведется непрерывно с момента регистрации предприятия до реорганизации или ликвидации;

- организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета. При этом данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета;

- хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без пропусков или изъятий;

- текущие затраты на производство продукции и капитальные вложения учитываются отдельно;

- основанием для записи в учетных регистрах являются первичные учетные документы, которые должны составляться в момент совершения хозяйственных операций или непосредственно после их завершения;

- первичные учетные документы должны содержать все обязательные реквизиты, оформлены четко и разборчиво.

Назовем и некоторые другие правила ведения бухгалтерского учета, регламентированные нормативными документами РФ.

План счетов бухгалтерского учета требует, чтобы в системном бухгалтерском учете и в балансе отражалось лишь имущество, являющееся собственностью организации. Имущество, принадлежащее другим предприятиям, должно учитываться на забалансовых счетах.

В соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности формирование учетной политики организации должно осуществляться по допущениям и требованиям, установленным Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия».

Работникам бухгалтерии сегодня необходимо знать и международные бухгалтерские принципы. В соответствии с первым международным учетным стандартом основополагающими бухгалтерскими принципами являются: продолжение деятельности, преемственность (постоянство) учетной политики и начисления

(накопления, прироста). С 1 января 1995 г. эти принципы введены в нашу учетную практику положением «Учетная политика предприятия».

На Западе используются также принципы оценки имущества и обязательств, двойной записи хозяйственных операций, осторожности, существенности, доброкачественности информации и др.

Методы оценки имущества и обязательств регламентированы не жестко, применяется метод «исторической оценки», т. е. оценки имущества и обязательств на дату совершения операции. Есть ряд способов перехода от «исторической оценки» к реальной.

Если говорить о принципе двойной записи хозяйственных операций, то на Западе он имеет такое же назначение, как и в отечественном учете.

Принцип осторожности (осмотрительности) определяет тактику поведения фирмы по отношению к возможному риску. Принцип осторожности обязывает учитывать все факторы, которые могут оказать влияние на финансовое положение. Конкретное проявление этого принципа – асимметричный учет прибылей и убытков (прибыль отражается в учете после совершения операций, а убыток – с момента возникновения предположения о его возможности). Для покрытия таких убытков предусматривается создание специальных резервов.

Принцип существенности способствует определению тактики фирмы при выборе порядка списания материальных ценностей и отдельных затрат на себестоимость продукции. (Пример: относительно дешевые предметы могут рассматриваться как затраты того периода, когда они куплены, хотя сами предметы могут служить длительное время.)

Принципы доброкачественности информации понятны: они ориентируют на обеспечение достоверности информации для отражения реального финансового положения.

Сравнение отечественных и зарубежных учетных принципов позволяет сделать вывод о том, что многие из них одинаковы для обеих учетных систем, что понятно, поскольку цели бухгалтерского учета везде одинаковы.

С введением с 1 января 1995 г. положения «Учетная политика предприятия» отечественный бухгалтерский учет перешел на использование международных бухгалтерских принципов. Назначение международных учетных стандартов – гармонизация учета и отчетности в различных странах.

Международные учетные стандарты определяют основные направления учета и оценки объектов учета и разрабатываются Комитетом по международным бухгалтерским стандартам при участии Организации Объединенных Наций, Экономического и Социального Совета, Комиссии по транснациональным корпорациям, Межправительственной рабочей группы экспертов по международным стандартам учета и отчетности и других организаций.

Каждый стандарт состоит из номера, названия, основных определений (терминов и выражений), ссылок (указаний на другие стандарты), содержания, разъяснений (поясняются принципиальные моменты) и даты вступления в силу. Утвержден 31 международный учетный стандарт (№ 1 – по учетной политике; № 2 – по оценке и представлению товарно-материальных запасов на основе фактических издержек за отчетный период; № 3 – по сводному финансовому отчету и др.).

Международные стандарты отличаются гибкостью, как правило, предлагая альтернативные решения одних и тех же вопросов. Международные стандарты не строго обязательны для стран, но большинство стран на основе международных учетных стандартов разрабатывают национальные.

Директивы Европейского Экономического Сообщества (ЕЭС) как инструмент гармонизации являются для стран-участниц ЕЭС обязательными, оставляя за ними свободу выбора решений о конкретных формах и методах включения директив в национальное законодательство.

Наиболее важные директивы в области финансового учета и отчетности 4-я и 7-я. В 4-й (принята 25 июля 1978 г.) изложены принципы годовой финансовой отчетности, формы и структура баланса,

отчеты о прибылях и убытках, даны примечания к этим документам, рекомендации по методам оценки на основе принципа «исторической оценки» стоимости (допускаются и альтернативные методы), по периодической переоценке, расчету восстановительной стоимости, учету инфляционного фактора.

Директива отражает также вопросы подготовки отчетов, их публикации и аудита. Правительства стран-членов ЕЭС могут отклоняться от требований директивы в отношении объема публикуемой информации и аудиторского контроля, но подобные отклонения не касаются правил оценки.

Если говорить о 7-й директиве, принятой 13 июля 1983 г., то надо отметить, что она посвящена консолидированной (сводной) отчетности. Здесь дано определение экономической группы организаций и раскрывается понятие контроля как основного критерия группы.

ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Предмет бухгалтерского учета – хозяйственная деятельность предприятия, в основе которой три составляющих: заготовление (приобретение товарно-материальных ценностей для производства и хозяйствования); производство (изготовление продукции, оказание услуг, выполнение работ); реализация (выполнение договорных обязательств, выполнение работ и оказание услуг и зачисление выручки на расчетный счет). На всех перечисленных стадиях ведутся определенные действия, которые фиксируются документально.

Хозяйственная деятельность предприятия обеспечивается его хозяйственными средствами. Что они из себя представляют?

Хозяйственные средства – это товарно-материальные ценности и деньги. Они могут являться собственностью предприятия, либо временно находиться вне его собственности (например, помещение и оборудование, сданные в аренду).

По составу и характеру использования хозяйственные средства (имущество) делятся на: основные фонды, оборотные средства и отвлеченные средства.

К *основным фондам* относятся прежде всего основные средства, которые используются в течение длительного времени. Стоимость основных средств переносится на стоимость выпускаемой продукции частями в течение нормативного срока службы основных средств. К ним относят здания, сооружения, транспорт, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь.

К основным фондам относят и нематериальные активы – объекты долгосрочного вложения средств, имеющие стоимостную оценку, но не являющиеся вещественными ценностями. Это, например, права на пользование природными ресурсами, права на интеллектуальную собственность. Стоимость нематериальных активов так же включается в затраты на производство.

Основные фонды – это и долгосрочные финансовые вложения, т. е. вложения сроком более 1 года в ценные бумаги других предприятий, процентные облигации государственных и местных займов, уставные фонды других предприятий и т. п. Сюда же входят и капитальные вложения – вложения средств в новое строительство и приобретение основных средств, а также в реконструкцию, расширение и техническое перевооружение действующих основных фондов.

Оборотные средства используются в одном цикле производства и вся их стоимость сразу же переносится на готовую продукцию.

Выделяют нормируемые и ненормируемые оборотные средства.

К нормируемым оборотным средствам относятся:

- производственные запасы (сырье, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, топливо, тара, запчасти для ремонта оборудования, малоценные и быстроизнашивающиеся инструменты и инвентарь);

- незавершенное производство (продукция, не прошедшая всех стадий обработки, не принятая службой технического контроля, либо работы, не принятые заказчиком);

- расходы будущих периодов (расходы на освоение новых видов продукции, опережающее внесение арендной платы, расходы на ремонт основных средств, превышающие плановые расходы);

- готовая продукция (конечный продукт).

Ненормируемые оборотные средства:

- отгруженная, но еще не оплаченная покупателем продукция, а также денежные средства, направленные предприятию, но еще им не полученные.

- денежные средства в кассе предприятия, на расчетном, валютном и прочих счетах в банке;

- краткосрочные финансовые вложения (вложения сроком до 1 года в ценные бумаги других предприятий, облигации различных займов и т. п.);

- средства в расчетах (дебиторская задолженность за товары и услуги, задолженность по выданным авансам и полученным векселям).

Под дебиторской задолженностью понимают долг данному предприятию (дебитор – должник).

Отвлеченные средства – это средства, извлекаемые из оборота предприятия (суммы прибылей, которые необходимо перечислить в бюджет в виде налогов, а так же суммы, использованные для образования различных фондов предприятия. Убытки так же относятся к отвлеченным средствам.

По источникам образования и назначению имущество предприятий и организаций подразделяют на собственное (собственный капитал) и заемное.

Собственный капитал – это чистая стоимость имущества, которую определяют как разницу между стоимостью активов (имущества) предприятия и его обязательствами. Собственный капитал может состоять из уставного, добавочного и резервного капиталов, фондов специального назначения, накоплений нераспределенной прибыли, целевого финансирования.

Собственный капитал находит отражение в первом разделе пассива баланса (четвертый раздел баланса).

Уставный капитал (фонд) – это стоимость основных и оборотных средств, внесенных учредителями при создании предприятия для

обеспечения его деятельности в масштабах, указанных в учредительных документах.

Под *целевыми финансированием и поступлениями* надо понимать средства, полученные из бюджета или отраслевых и межотраслевых фондов специального назначения, от других организаций и физических лиц для осуществления целевых мероприятий. Эти средства выделяются отдельно на каждое мероприятие и могут быть израсходованы только на него.

Нераспределенная прибыль – это часть прибыли, не распределенная между акционерами (учредителями), и использованная на накопление имущества хозяйствующего субъекта. Определяется нераспределенная прибыль вычитанием из валовой прибыли суммы использованной прибыли. При этом прибыль представляет собой кредитовое сальдо по счету прибылей и убытков, отражающее превышение общей суммы прибыли и доходов над общей суммой потерь и убытков за отчетный период.

Использованная прибыль – это прибыль, израсходованная на уплату налогов и другие платежи в бюджет, на внутреннее потребление организации, социальные нужды и материальное поощрение персонала, благотворительные цели и другие.

Чистая прибыль – это часть балансовой прибыли, оставшаяся в распоряжении организации после уплаты налогов и отчислений на использованную прибыль.

Теперь рассмотрим заемное имущество предприятия. Оно формируется за счет обязательств предприятия перед другими организациями, физическими лицами, своими работниками.

Обязательства организации – это краткосрочные и долгосрочные кредиты банка, кредиторская задолженность, займы и обязательства по распределению.

Краткосрочные ссуды на срок до 1 года организация получает под запасы товарно-материальных ценностей, расчетные документы в пути и др.

Долгосрочные ссуды (от 1года и больше) организация получает на внедрение новой техники и технологии, организацию и расширение производства, механизацию производства и др. аналогичные цели.

Кредиторская задолженность – это задолженность данной организации другим предприятиям, которые называют кредиторами. Кредиторов, задолженность которым составляют купленные у них материальные ценности, называют поставщиками. Кредиторов, которым предприятие должно по нетоварным операциям, называют прочими кредиторами.

Займы – это суммы, полученные от других организаций под векселя и другие обязательства, а также средства от выпуска и прода жи акций и облигаций организации. Займы на срок до 1 года называют краткосрочными, на срок более 1года – долгосрочными.

Заемные средства, приравненные к собственным, – это постоянная, неликвидируемая задолженность предприятия. Примером такой задолженности может служить задолженность рабочим и служащим по заработной плате. Заработная плата за первую половину месяца выплачивается не 15-го числа, как следовало бы, а, например, 30 -го. Таким образом, в течение 15 дней предприятие имеет как бы кредит от работников на сумму начисленной заработной платы. А к тому моменту, когда заработная плата за первую половину месяца выплачена, то есть к 30-му числу месяца, работниками уже отработано 15 дней, их труд включен в выпущенную продукцию, но заработную плату за эти дни они получают спустя некоторое время, и снова налицо задолженность предприятия работникам.

Обязательства по распределению включают в себя задолженность по заработной плате, а так же органам социального страхования, налоговым органам по платежам в бюджет.

Обязательства по распределению по своему экономическому содержанию отличаются от других привлеченных средств тем, что они не поступают со стороны, а образуются за счет начисления.

Как отмечалось, предметом бухгалтерского учета являются хозяйственные средства предприятия, источники их формирования и

хозяйственные процессы, представляющие собой движение хозяйственных средств и изменение источников средств в ходе производственной деятельности.

ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

Документом в бухгалтерии называют письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции со всеми вытекающими отсюда последствиями – правовыми и материальными.

Бухгалтерский документ – это любой носитель информации, с помощью которого в данной организации на любом участке производства регистрируются хозяйственные операции.

Бухгалтерскими документами регистрируются все хозяйственные операции и в той последовательности, в которой они совершаются на производстве. Именно так обеспечивается сплошной и непрерывный учет всех объектов учета предприятия. Эти бухгалтерские записи используются для текущего контроля и оперативного руководства хозяйственной деятельностью организации, контроля за сохранностью собственности (документы подтверждают материальную ответственность работников за доверенные им ценности). Кроме того, эти бухгалтерские документы служат для контроля правильности и законности хозяйственных операций при ревизиях.

Форма документа определяется совокупностью показателей, а число показателей зависит от содержания хозяйственной операции. Выделяют реквизиты основные, т. е. обязательные для каждого бухгалтерского документа. Они придают документу доказательную силу.

К основным реквизитам относят наименование документа и наименование организации, от имени которой составлен документ; дату составления документа; содержание операции, которую документ отражает; измерители в натуральном и денежном выражении; наименование должностей работников, которые отвечают за конкретную хозяйственную операцию, и их личные подписи. Перечень лиц, имеющих право производить хозяйственные операции с оформлением первичных учетных документов, согласовывается с главным бухгалтером и утверждается руководителем организации.

Первичные документы составляются в момент совершения хозяйственной операции, либо, если та кой возможности нет, сразу же по окончании операции. Ответственность за своевременное и правильное оформление документов, за достоверность данных, содержащихся в них, несут лица, оформившие и подписавшие эти документы.

На предприятии должен быть график документооборота, в котором нормируется своевременное и достоверное создание первичных документов, а также передача их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете.

Формы учетных бухгалтерских документов разрабатываются централизованно. У нас в стране унифицированы все формы кассовых документов, банковские документы и др. Унифицированные формы первичных документов должны применяться без каких-либо изменений.

Важное значение имеет также стандартизация документов (стандартные размеры бланков).

Документы составляют на бланках установленной формы, заполнять надо реквизиты. Если какие-то реквизиты не заполняются, то место, отведенное для них, перечеркивают.

Документы заполняют чернилами, шариковой ручкой, на пишущих и счетных машинах, принтерах. Документы должны быть оформлены аккуратно, текст и цифры написаны четко, разборчиво, денежную сумму указывают цифрами и прописью.

Ошибки в бухгалтерских записях нельзя исправлять с помощью подчисток. Неправильная запись зачеркивается одной чертой так, чтобы можно было прочитать зачеркнутое, затем сверху дописывается правильная информация. При этом исправление специально оговаривается. Текст оговорки таков: «Написанному во исправление ошибки (новый текст или сумма) верить.» Затем следует подпись лица, производившего исправление, и указывается дата исправления.

В денежных документах (например, приходных и расходных кассовых ордерах) исправления не допускаются.

Документы, поступившие в бухгалтерию, обязательно проверяют: по форме, устанавливают необходимое количество заполненных

реквизитов, наличие подписей, четкость заполнения документа. Затем проводится арифметическая проверка: определяют правильность подсчетов. Далее проверяют документ по существу: проверяют законность хозяйственной операции.

После этих проверок документы подвергают бухгалтерской обработке, под которой понимают их расценку, группировку и разметку.

Расценка (таксировка) документов – это денежная оценка указанных в документе материальных ценностей. Группировка документов – это подбор однородных документов, чтобы делать записи общими итогами. Разметка (контировка) – это определение и запись корреспондирующих счетов по каждой хозяйственной операции.

После разметки данные о хозяйственных операциях записывают в синтетических и аналитических счетах, а сами документы сдают в архив. Этот процесс прохождения документов от момента выписки до сдачи на хранение называют *документооборотом*.

Все бухгалтерские документы подлежат обязательному хранению, срок которого устанавливается Главным архивным управлением. В соответствии с существующими в настоящее время правилами большинство первичных документов и вспомогательные учетные регистры (счета, ведомости, журналы) хранятся 3 года, отчеты и Главная книга – 5 лет, лицевые счета работников предприятия – 75 лет.

Во время хранения изъятие первичных документов у организации разрешается только органам дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судам и налоговым инспекциям в соответствии с действующим законодательством. Изъятие оформляется протоколом, копия которого вручается под расписку руководителю организации или главному бухгалтеру. Главный бухгалтер (другое должностное лицо) с разрешения и в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов, может снять копии с изымаемых документов с указанием основания и даты.

Если первичные документы пропали, руководитель организации назначает комиссию по расследованию причин пропажи. Результаты

работы комиссии оформляют актом с утверждением руководителем предприятия.

В Российской Федерации все первичные документы, учетные документы и отчетность должны составляться на русском языке. (На совместных предприятиях по требованию иностранного вкладчика можно составлять и на иностранном языке, но при этом обязателен подстрочный перевод.)

ПОНЯТИЕ О СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Контроль за хозяйственными операциями осуществляется с помощью системы счетов бухгалтерского учета. Счет бухгалтерского учета – это способ группировки и отражения состояния и движения средств предприятия. Счета открываются на каждый однородный вид имущества в соответствии с классификацией объектов учета – счета «Касса», «Уставный капитал» и др.

Счета служат для раздельного учета хозяйственных средств предприятия и их источников и хозяйственных процессов, которые группируются по определенному признаку. Каждой статье баланса соответствует бухгалтерский счет с названием и цифровым шифром – номером счета (в записях вместо названия счета указывается его шифр, что ускоряет учет).

Счет имеет форму двусторонней таблицы, показывающей состояние средств определенного вида и производимые с ним хозяйственные операции. Левая сторона счета называется *дебетом* – в переводе с латинского это означает «он должен», правая называется *кредитом* – в переводе с латинского это означает «он верит».

Счет (наименование счета).....	
Дебет	Кредит
1	1

В связи с делением бухгалтерского баланса на актив и пассив различают активные и пассивные счета. Активные счета учитывают имущество предприятия, пассивные учитывают счета обязательств, они

предназначены для учета источников формирования хозяйственных средств.

Сведения записываются на счет следующим образом. Запись начинают с указания начального остатка. В начале отчетного периода (месяца) или по мере необходимости счет открывается – в него из баланса записывается *сальдо* (остаток на начало периода). Сальдо записывают на ту сторону счета, на которой соответствующая статья значится в двусторонней форме баланса. В активных счетах, т. е. находящихся в активе баланса, сальдо дебетовое, а в пассивных – кредитовое.

После открытия счета в него записываются хозяйственные операции, которые осуществляются с соответствующей этому счету группой средств. Запись хозяйственных операций производится в течение всего отчетного периода, а в конце его счета закрываются.

Что значит «*закреть счет*»? Это значит подсчитать по счету отдельно оборот по дебету и оборот по кредиту, а затем вывести новое сальдо, которое называется конечным. При этом конечное сальдо для данного периода становится начальным для следующего.

Однако наличие сальдо характерно не для всех счетов.

Назначение сторон счетов (дебета и кредита) зависит от того, является ли счет активным, либо пассивным.

Активный счет			
Дебет		Кредит	
Начальное сальдо	1		
Увеличение (+)	1	Уменьшение (-)	
Конечное сальдо	1		

Пассивный счет			
Дебет		Кредит	
	1	Начальное сальдо	
Уменьшение (-)	1	Увеличение (+)	
	1	Конечное сальдо	

Различие состоит в том, на какую сторону счета заносится сальдо. Операции, которые увеличивают счет, записываются на ту же сторону, что и начальное сальдо, а операции, вызывающие уменьшение счета, записываются на противоположную сторону. *Конечное сальдо* – это итог сложения начального сальдо и суммы всех операций, вызвавших

увеличение на счете, за вычетом суммы операций, повлекших уменьшение средств.

Сумма хозяйственных операций, записанных в дебет, называется оборотом по дебету (дебетовым оборотом). Оборот по кредиту (кредитовый оборот) – это сумма операций, записанных в кредит счета.

Кроме указанных счетов, есть счета, на которых одновременно отражается имущество предприятия и источники его формирования. Это так называемые *активно-пассивные счета*.

Различают активно-пассивные счета двух видов: с односторонним сальдо (дебетовое либо кредитовое) и с двусторонним сальдо – дебетовое и кредитовое одновременно. Пример счета с односторонним сальдо – счет «Прибыли и убытки».

Если доходы превысили расходы, то разница между ними дает прибыль, поэтому сальдо счета будет кредитовым (прибыль является источником формирования имущества и отражается в пассиве баланса). Если доходы меньше расходов, то разница между ними представляет собой убыток, сальдо по счету будет дебетовым.

Примером активно-пассивного счета с двусторонним развернутым сальдо является счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Сальдо по дебету этого счета – дебиторская задолженность, а сальдо по кредиту – кредиторская задолженность. Расчеты с дебиторами и кредиторами объединяются на одном счете, чтобы не открывать разные счета для организаций и учреждений, которые могут быть то дебиторами, то кредиторами.

В этом счете записи по дебету могут означать либо увеличение дебиторской задолженности, либо уменьшение кредиторской.

СЧЕТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Есть несколько видов классификации счетов. Обычно классифицируют по отношению к балансу, по экономическому содержанию или по структуре. В свою очередь по отношению к балансу счета делят на: активные (находятся в активе баланса), пассивные (находятся в пассиве баланса) и активно-пассивные (могут находиться в активе и в пассиве баланса).

По экономическому содержанию счета предназначены для учета:

- хозяйственных процессов;
- хозяйственных средств;
- источников формирования хозяйственных средств.

По структуре счета делятся на:

- основные;
- регулирующие;
- операционные;
- результатные;
- забалансовые.

К основным счетам относят:

- инвентарные счета (активные счета, на которых учитываются средства предприятия такие, как «Основные средства», «Производственные запасы»);
- денежные счета (для учета денежных средств предприятия в кассе, на расчетном, валютном и прочих счетах);
- фондовые счета (пассивные счета для учета фондов предприятия таких, как «Уставный капитал», «Резервный фонд»);
- расчетные счета для учета самых разных расчетов предприятия.

Счета, на которых учитываются расчеты с покупателями продукции и другими должниками (дебиторами), являются активными. Счета, предназначенные для учета расчетов с кредиторами, – пассивными.

Регулирующие счета дополняют информацию счетов других групп. Это:

- контрактивные счета. Это пассивные счета, открываемые в дополнение к активным для регулирования данных о величине хозяйственных средств. Например, на активном счете 01 «Основные средства» основные средства учитываются по первоначальной стоимости – стоимости приобретения. В ходе эксплуатации основные средства изнашиваются, их реальная стоимость (остаточная стоимость) в каждый данный момент будет меньше первоначальной на сумму износа. Износ отражается в учете с помощью контрактивного счета 02 «Износ основных средств». Контрактивный счет 02 показывает величину, на которую

необходимо уменьшить сумму, указанную на счете 01, чтобы получить остаточную стоимость. В итог баланса основные средства включаются по остаточной стоимости, а первоначальная стоимость и износ указываются для сведения;

- контрпассивные счета. Это активные счета, они открываются в дополнение к пассивным для регулирования данных о величине источников хозяйственных средств. (К пассивному счету открывается контрпассивный счет, показывающий, какая часть прибыли потрачена, и позволяющий вычислить остаток, которым располагает предприятие);

- дополнительные счета.

Они служат для учета дополнительных затрат.

К операционным счетам относят:

- калькуляционные счета. Они предназначены для учета затрат на выпуск продукции, выполнение работ, оказание услуг. Это активные счета, так как они отражают хозяйственный процесс;

- собирательно-распределительные счета. Служат для учета косвенных расходов, т. е. расходов, которые нельзя отнести на конкретный вид продукции. Особенность этих счетов – они не имеют сальдо (бессальдовые счета). В конце месяца эти счета закрываются, а все учтенные на них затраты списываются на калькуляционные счета пропорционально объему выпуска каждого вида продукции. Эти счета можно считать активными, так как они отражают процесс производства.

Результатные счета предназначены для учета результатов деятельности предприятия. Выделяют счета:

- финансово-результатный, показывающий результаты хозяйственной деятельности в целом (активно-пассивный счет «Прибыли и убытки»);

- операционно-результатный, отражающий результаты отдельных операций предприятия (реализация продукции, работ и услуг, реализация основных средств и прочих активов). Эти счета являются бессальдовыми активно-пассивными счетами, в конце месяца результаты реализации могут быть положительными или отрицательными, списываются на счет «Прибыли и убытки».

Забалансовые счета служат для обобщения информации о наличии и движении ценностей, которые не принадлежат предприятию, но временно находящихся в его пользовании.

ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ НА СЧЕТАХ И ЕЕ ЗНАЧЕНИЕ

Каждая хозяйственная операция вызывает равновеликие изменения в двух статьях баланса и равенство итогов актива и пассива баланса не нарушается. При отражении операций на счетах, связанных с балансом и открываемых на основе его статей, каждая хозяйственная операция также будет вызывать двойные равновеликие изменения. Это позволяет отражать хозяйственные операции на счетах способом двойной записи. Что это значит?

В бухгалтерии каждая хозяйственная операция записывается на счета дважды – в дебет одного и в кредит другого счета. Этот способ записи хозяйственных операций и называется методом двойной записи.

Перед записью операции определяют *корреспондирующие счета*. Корреспондирующие счета – это счета, которые взаимосвязаны при осуществлении данной хозяйственной операции. Возникающая в результате записи хозяйственной операции взаимосвязь между счетами называется корреспонденцией.

Текст, который указывает наименование дебетуемого и кредитуемого счетов на сумму хозяйственной операции, называется *бухгалтерской статьей*. Бухгалтерские статьи называют *бухгалтерскими проводками*, бухгалтерскими записями или счетными формулами. Составить бухгалтерскую проводку – это значит указать, на какую сторону каких счетов нужно записать сумму операции.

Бухгалтерские проводки бывают простые (дебет одного счета корреспондирует с кредитом также одного счета) и сложные (дебет одного счета корреспондирует с кредитом нескольких счетов или дебет нескольких счетов корреспондирует с кредитом одного счета).

СИНТЕТИЧЕСКИЙ И АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ

Бухгалтерские проводки составляют на документе, которым оформляется хозяйственная операция, в ведомости или журнале, куда

записывается операция, или на специальных бланках – мемориальных ордерах.

Мемориальный ордер – это документ, содержащий указание записать хозяйственную операцию на соответствующих счетах бухгалтерского учета. Для упрощения записей каждому счету присваивается определенный номер (шифр) и при составлении бухгалтерских проводок указывают не наименование счета, а его номер.

В бухгалтерском учете хозяйственные операции регистрируются двумя способами.

В журналы хозяйственных операций ведется *хронологическая запись* хозяйственных операций в последовательности их совершения и документального оформления независимо от содержания. *Систематическая запись* заключается в регистрации хозяйственных операций в соответствии с их содержанием на счетах бухгалтерского учета. Эта регистрация ведется методом двойной записи. Сумма оборотов по дебету всех счетов за отчетный период должна быть равна сумме оборотов по кредиту всех счетов и одновременно общей сумме по журналу хозяйственных операций. Такая двойная регистрация хозяйственных операций позволяет контролировать правильность записи.

Данные о хозяйственной деятельности необходимо сгруппировать.

Для обобщенной группировки используются *синтетические счета*. Такой счет объединяет данные о средствах или об их источниках с каким-либо одним общим признаком, при этом по другим признакам они могут существенно различаться. Так, на синтетическом счете «Материалы» учитываются средства, которые объединены тем, что они являются предметами труда, предназначенными для использования в производстве, или для хозяйственных нужд. В данном случае не имеет значения то, что эти средства могут существенно различаться по своей природе и роли в производстве, что они измеряются с помощью различных натуральных измерителей. Обязательное условие – учет на синтетических счетах ведется только в денежном выражении. Данные

синтетического учета используются при составлении отчетности, в т. ч. баланса.

Форма синтетических счетов не зависит от характера информации, поэтому по форме все синтетические счета одинаковы.

Для проверки правильности записей по синтетическим счетам составляется свод оборотов и сальдо, который называют *оборотным балансом*.

Для оперативного управления предприятием, контроля за сохранностью собственности, учета затрат на производство, расчетов с бюджетом, организациями и работниками предприятия обобщенного учета недостаточно. Для этого необходимы более подробные сведения. С этой целью в дополнение к синтетическим счетам открываются *аналитические счета* по каждому элементу синтетического счета в отдельности. Например, к синтетическому счету «Расчеты с поставщиками» открываются аналитические счета по каждому поставщику предприятия и т. д. по всем счетам.

Учет, осуществляемый по аналитическим счетам, называется *аналитическим*. Его ведут в количественном и стоимостном выражении, а для проверки правильности записей по аналитическим счетам составляют свод оборотов и сальдо, называемый *оборотной ведомостью*.

В оборотной ведомости по синтетическим счетам по итогу должно быть три равенства: равенство остатков на начало отчетного периода по дебету и кредиту; равенство оборотов по дебету и кредиту; равенство остатков на конец отчетного периода по дебету и кредиту.

Первое равенство обусловлено тем, что итог синтетических счетов по дебету показывает сумму всех средств предприятия на начало отчетного периода, а итог по кредиту – сумму источников этих средств. Другими словами, они отражают баланс предприятия на начало отчетного периода.

Второе равенство обусловлено применением способа двойной записи операций на счетах (каждая операция записана в одинаково й сумме по дебету и кредиту разных счетов).

Третье равенство объясняется как и первое, только дебетовые и кредитовые остатки показывают баланс не на начало, а на конец отчетного периода.

Третье равенство обусловлено первыми двумя: если начальные сальдо по дебету и кредиту всех счетов равны, равны итоги оборотов по этим счетам, то равны и конечные сальдо по дебету и кредиту всех счетов.

Равенство итогов всех трех пар колонок оборотной ведомости по синтетическим счетам имеет большое контрольное значение, свидетельствуя о правильности записей на счетах.

Но надо иметь в виду, что не все ошибки, допущенные в учете, выявятся при составлении оборотной ведомости по синтетическим счетам. Не будут нарушены равенства при записи одной и той же операции на счетах несколько раз, при пропуске операций, при записи операций в неправильной, но равной сумме по дебету и кредиту. Для выявления ошибок подобного рода итоги оборотов оборотной ведомости по синтетическим счетам сверяют с итогом хронологической записи (регистрационным журналом).

В оборотную ведомость по синтетическим счетам включены сведения об остатках на счетах на конец отчетного периода, что позволяет применять ее для составления нового баланса, так как основная часть статей баланса соответствует наименованиям синтетических счетов. Оборотную ведомость по синтетическим счетам используют для получения обобщенных сведений о состоянии и изменении имущества и обязательств организации.

Формы оборотных ведомостей зависят от предмета, который они учитывают, их составляют по различным формам. Если аналитический учет ведется только в денежном выражении, то оборотная ведомость по аналитическим счетам составляется по форме оборотной ведомости по синтетическим счетам. Если аналитический учет ведется и в натуральном выражении, то в форме оборотной ведомости по аналитическим счетам предусматриваются колонки со значениями не только стоимости, но и в натуральном выражении.

Оборотные ведомости по аналитическим и синтетическим счетам, составляют главным образом для проверки правильности записей по аналитическим счетам. Итоги оборотной ведомости по аналитическим счетам сверяют с итогами соответствующего синтетического счета. Они должны быть равны. Оборотные ведомости по аналитическим счетам используют еще и для контроля за состоянием и движением отдельных видов имущества.

ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Для правильной организации бухгалтерского учета решающее значение имеет использование Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и инструкций, устанавливающих единые подходы к отражению хозяйственной деятельности предприятия. Планом счетов называют систематизированный перечень синтетических счетов бухгалтерского учета. План счетов является единым и обязательным к применению в организациях всех отраслей экономики и видов деятельности (кроме банков и бюджетных учреждений), независимо от подчиненности, формы собственности, организационно-правовой формы.

Для учета специфических операций по согласованию с министерством финансов (или другим соответствующим органом) организации могут вводить в План счетов дополнительные синтетические счета, используя для этого свободные коды.

Субсчета, нашедшие отражение в Плане счетов, используются исходя из требований анализа, контроля и отчетности. Предприятия сами могут уточнять содержание отдельных из них, исключать или объединять, вводить дополнительные.

План счетов представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете.

План счетов содержит следующие разделы:

1. Основные средства и другие долгосрочные вложения.
2. Производственные запасы.
3. Затраты на производство.
4. Готовая продукция, товары и реализация.

5. Денежные средства.
6. Расчеты.
7. Финансовые результаты и использование прибыли.
8. Фонды и резервы.
9. Кредиты и финансирование.

В каждом разделе указаны наименования синтетических счетов (счетов первого порядка), их номера, номера и наименования субсчетов, на которые может делиться счет первого порядка. При этом номер субсчета образуется из номера синтетического счета, к которому он открыт, и номера данного субсчета. Так, синтетическому счету «Материалы» присвоен номер 10. Он имеет 8 субсчетов. По Плану счетов субсчет «Запасные части» указан под номером 5. Соответственно, этот субсчет будет иметь номер 10-5.

В инструкции по применению Плана счетов регламентируются позиции, относящиеся к основным методическим принципам бухгалтерского учета. Перечислим их:

- сплошное документирование;
- инвентаризация;
- обобщение информации на счетах;
- двойная запись;
- составление баланса и отчетности.

КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА СЧЕТОВ

Счета раздела 1 «Основные средства и другие долгосрочные вложения» предназначены для обобщения информации о наличии и движении принадлежащих предприятию средств труда, которые в соответствии с установленным порядком относятся к основным средствам, нематериальным активам, вложений предприятия в другие активы долговременного характера.

Счет 01 «Основные средства»

Счет 02 «Износ основных средств»

Счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности»

Счет 04 «Нематериальные активы»

Счет 05 «Амортизация нематериальных активов»

Счет 06 «Долгосрочные финансовые вложения»

Счет 07 «Оборудование к установке»

Счет 08 «Капитальные вложения»

Счет 09 «Арендные обязательства к поступлению»

Счет 01 «Основные средства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении принадлежащих предприятию на правах собственности основных средств, находящихся в эксплуатации, на консервации или сданных в аренду (кроме долгосрочно арендуемых). На счете 01 учитываются также: капитальные вложения инвентарного характера в земельные участки, лесные и водные угодья, недра, предоставленные предприятию в пользование. Сами земельные участки, лесные и водные угодья, месторождения ископаемых, предоставленные предприятию в пользование, в системном учете не отражаются (земельные участки, лесные и водные угодья, месторождения ископаемых, переданные в соответствии с действующим законодательством предприятию в собственность, учитываются на счете 01 «Основные средства» обособленно); затраты по законченным капитальным работам в арендованные основные средства.

Счет 02 «Износ основных средств» предназначен для обобщения информации об износе основных средств, принадлежащих предприятию на правах собственности и долгосрочно арендуемых им.

К счету 02 «Износ основных средств» могут быть открыты субсчета:

02-1 «Износ собственных основных средств» – учитывается движение износа основных средств, принадлежащих предприятию на правах собственности.

02-2 «Износ имущества, сданного в аренду» – учитывается движение износа основных средств, сданных в аренду.

Счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности» предназначен для обобщения информации о наличии и движении вложений предприятия в материальные ценности, предоставляемые по договору аренды (имущественного найма) за плату во временное

владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода.

Счет 04 «Нематериальные активы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих предприятию на правах собственности.

Счет 05 «Амортизация нематериальных активов» предназначен для обобщения информации о накопленных амортизационных отчислениях по объектам нематериальных активов, принадлежащих предприятию на правах собственности и по которым проводится погашение стоимости.

Счет 06 «Долгосрочные финансовые вложения» предназначен для обобщения информации о наличии и движении долгосрочных вложений (инвестиций) в ценные бумаги других предприятий, процентные облигации государственных и местных займов, уставные фонды других предприятий, созданных на территории страны, капитал предприятий за рубежом и т. п., а также предоставленных предприятием другим предприятиям займов.

К счету 06 «Долгосрочные финансовые вложения» могут быть открыты субсчета:

06-1 «Паи и акции»,

06-2 «Облигации»,

06-3 «Предоставленные займы» и др.

Счет 07 «Оборудование к установке» предназначен для обобщения информации о наличии и движении технологического, энергетического и производственного оборудования (включая оборудование для мастерских, опытных установок и лабораторий), требующего монтажа и предназначенного для установки в строящихся (реконструируемых) объектах капитальных вложений. Этот счет используется предприятиями-застройщиками.

К счету 07 «Оборудование к установке» могут быть открыты субсчета:

07-1 «Оборудование к установке отечественное»

07-2 «Оборудование к установке импортное».

Счет 08 «Капитальные вложения» предназначен для обобщения информации об инвестициях застройщика в основные средства, инвестициях предприятия в земельные участки и объекты природопользования, нематериальные активы, а также затратах предприятия по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота (кроме птицы, пушных зверей, кроликов, пчел, ездовых и сторожевых собак, подопытных животных, которые относятся к оборотным средствам независимо от стоимости).

К счету 08 «Капитальные вложения» могут быть открыты субсчета:

08-1 «Приобретение земельных участков»,

08-2 «Приобретение объектов природопользования»,

08-3 «Строительство объектов основных средств»,

08-4 «Приобретение отдельных объектов основных средств»,

08-5 «Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств»,

08-6 «Приобретение нематериальных активов»,

08-7 «Перевод молодняка животных в основное стадо»,

08-8 «Приобретение взрослых животных»,

08-9 «Доставка животных, полученных безвозмездно» и др.

Счет 09 «Арендные обязательства к поступлению»

Счета раздела II «Производственные запасы» предназначены для обобщения информации о наличии и движении принадлежащих предприятию (в том числе находящихся в пути и переработке) предметов труда, предназначенных для обработки, переработки или использования в производстве, либо для хозяйственных нужд, средств труда, которые в соответствии с установленным порядком включаются в состав средств в обороте как малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, а также операций, связанных с их заготовлением (приобретением) и переоценкой.

Счет 10 «Материалы»

Счет 11 «Животные на выращивании и откорме»

Счет 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы»

Счет 13 «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов»

Счет 14 «Переоценка материальных ценностей»

Счет 15 «Заготовление и приобретение материалов»

Счет 16 «Отклонение в стоимости материалов»

Счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Счет 10 «Материалы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении принадлежащих предприятию сырья, материалов, топлива, запасных частей, тары и т. п. ценностей.

К счету 10 «Материалы» могут быть открыты субсчета:

10-1 «Сырье и материалы»,

10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»,

10-3 «Топливо»,

10-4 «Тара и тарные материалы»,

10-5 «Запасные части»,

10-6 «Прочие материалы»,

10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»,

10-8 «Строительные материалы» и др.

Счет 11 «Животные на выращивании и откорме» предназначен для обобщения информации о наличии и движении принадлежащих предприятию молодняка животных; взрослых животных, находящихся на откорме и в нагуле; птицы; зверей; кроликов; семей пчел; взрослого скота, выбракованного из основного стада для реализации (без постановки на откорм); скота, принятого от населения для реализации.

Счет 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении принадлежащих предприятию малоценных и быстроизнашивающихся предметов, хозяйственного инвентаря, инструментов и приспособлений общего и специального назначения и других средств труда, которые в соответствии с установленным порядком включаются в состав средств в обороте. Здесь же учитываются эксплуатируемые предприятием временные (не титульные) сооружения, приспособления и устройства. Готовая форменная одежда, предназначенная для выдачи работникам предприятия, подлежит учету на счете 12 «Малоценные и

быстроизнашивающиеся предметы»; материалы для пошива указанной одежды учитывают на счете 10 «Материалы».

К счету 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» могут быть открыты субсчета:

12-1 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в запасе»,

12-2 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в эксплуатации»,

12-3 «Временные (нетитульные) сооружения» и другие.

Счет 13 «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов» предназначен для обобщения информации об износе находящихся в эксплуатации малоценных и быстроизнашивающихся предметов и другого имущества, учитываемого на счете 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», а также предметов проката, учитываемых на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Счет 14 «Переоценка материальных ценностей» предназначен для обобщения информации о результатах переоценки ценностей, относящихся к средствам в обороте (включая незавершенное производство, готовую продукцию, товары и др.), а также данных об отклонениях стоимости этих ценностей в текущих рыночных ценах от стоимости, определившейся на счетах бухгалтерского учета.

Счет 15 «Заготовление и приобретение материалов» предназначен для обобщения информации о заготовлении и приобретении материальных ценностей, относящихся к средствам в обороте (включая малоценные и быстроизнашивающиеся предметы и др.).

Счет 16 «Отклонение в стоимости материалов» предназначен для обобщения информации о разницах в стоимости приобретенных материальных ценностей, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления) и учетных ценах. Этот счет используется предприятиями, которые учитывают материалы на счете 10 «Материалы» и малоценные и быстроизнашивающиеся предметы на счете 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» по учетным ценам.

Счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» предназначен для обобщения информации об уплаченных (причитающихся к уплате) предприятием суммах налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям.

К счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» могут быть открыты субсчета:

19-1 «Налог на добавленную стоимость при осуществлении капитальных вложений»,

19-2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»,

19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ресурсам»,

19-4 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным малоценным и быстроизнашивающимся предметам» и др.

Счета раздела III «Затраты на производство» предназначены для обобщения информации о затратах, связанных с осуществлением уставной деятельности предприятия, а также с социально -бытовым обслуживанием работников предприятия. Группировка затрат по местам возникновения и другим признакам, а также калькуляционный учет могут осуществляться в отдельной системе счетов, состав и методика использования которой устанавливаются предприятием исходя из особенностей производственной деятельности, структуры, организации управления.

Счет 20 «Основное производство»

Счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства»

Счет 23 «Вспомогательные производства»

Счет 25 «Общепроизводственные расходы»

Счет 26 «Общехозяйственные расходы»

Счет 28 «Брак в производстве»

Счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

Счет 30 «Некапитальные работы»

Счет 31 «Расходы будущих периодов»

Счет 36 «Выполненные этапы по незавершенным работам»

Счет 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

Счет 20 «Основное производство» предназначен для обобщения информации о затратах основного производства.

Счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении полуфабрикатов собственного производства на предприятиях, ведущих обособленный их учет.

Счет 23 «Вспомогательные производства» предназначен для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства или основной деятельности предприятия. В частности, этот счет используется для учета затрат производств, обеспечивающих: обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.); транспортное обслуживание; ремонт основных средств; изготовление инструментов, штампов, запасных частей; строительных деталей, конструкций или обогащение строительных материалов (в основном в строительных предприятиях); добычу камня, гравия, песка и других нерудных материалов; лесозаготовки, лесопиление; засолку, сушку и консервирование сельскохозяйственных продуктов (в основном в торговых предприятиях) и т. д.

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию основного и вспомогательных производств предприятия. В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы: по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; амортизационные отчисления на полное восстановление и затраты на ремонт основных средств производственного назначения; расходы по страхованию производственного имущества; расходы на отопление, освещение и содержание производственных помещений; арендная плата за производственные помещения, машины и оборудование, другие арендуемые средства, используемые в производстве; оплата труда производственного персонала, занятого обслуживанием производства; другие аналогичные по назначению расходы.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» предназначен для обобщения информации об управленческих и хозяйственных расходах, не связанных непосредственно с производственным процессом. В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы: административно-управленческие расходы; содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; амортизационные отчисления на полное восстановление и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; расходы по оплате информационных, аудиторских и консультационных услуг; другие аналогичные по назначению расходы.

Счет 28 «Брак в производстве» предназначен для обобщения информации о потерях от брака в производстве.

Счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами предприятия.

Под обслуживающими производствами и хозяйствами предприятия понимаются производства и хозяйства, деятельность которых не связана с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, явившихся целью создания данного предприятия.

Счет 30 «Некапитальные работы» предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с выполнением некапитальных работ (возведением временных титульных и нетитульных сооружений и др.). Этот счет используется подрядными предприятиями, а также предприятиями-застройщиками, осуществляющими строительство хозяйственным способом.

К счету 30 «Некапитальные работы» могут быть открыты субсчета:

30-1 «Возведение временных (титульных) сооружений»,

30-2 «Возведение временных (нетитульных) сооружений»,

30-3 «Прочие некапитальные работы» и другие.

Счет 31 «Расходы будущих периодов» предназначен для обобщения информации о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам. В частности, на этом счете могут быть отражены расходы, связанные с горно-подготовительными работами; подготовительными к производству работами в сезонных отраслях промышленности; освоением новых предприятий, производств, установок и агрегатов; рекультивацией земель; неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств (когда предприятием не создается соответствующий резерв или фонд); взносом арендной платы за последующие периоды и др.

Счет 36 «Выполненные этапы по незавершенным работам» предназначен для обобщения информации о законченных в соответствии с заключенными договорами этапах работ, имеющих самостоятельное значение. Этот счет используется предприятиями, выполняющими работы долгосрочного характера (строительные, научные, проектные, геологические и т. п.).

Счет 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)» предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции, сданных заказчикам работах и оказанных услугах за отчетный период, а также выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) себестоимости. Этот счет используется при необходимости.

Счета раздела IV «Готовая продукция, товары и реализация» предназначены для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции (продуктов производства) и товаров, о процессе реализации этих и других активов предприятия.

Счет 40 «Готовая продукция»

Счет 41 «Товары»

Счет 42 «Торговая наценка»

Счет 43 «Коммерческие расходы»

Счет 44 «Издержки обращения»

Счет 45 «Товары отгруженные»

Счет 46 «Реализация продукции (работ, услуг)»

Счет 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств»

Счет 48 «Реализация прочих активов»

Счет 40 «Готовая продукция» предназначен для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции. Этот счет используется предприятиями отраслей материального производства.

Счет 41 «Товары» предназначен для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для продажи. Этот счет используется в основном снабженческими, сбытовыми и торговыми предприятиями, а также предприятиями общественного питания.

К счету 41 «Товары» могут быть открыты субсчета:

41-1 «Товары на складах»,

41-2 «Товары в розничной торговле»,

41-3 «Тара под товаром и порожня»,

41-4 «Покупные изделия»,

Счет 42 «Торговая наценка» предназначен для обобщения информации о торговых наценках (скидках, накидках) на товары в предприятиях розничной торговли, если их учет ведется по продажным ценам.

На предприятиях общественного питания на данном счете учитываются суммы торговых скидок и накидок на продукты питания и товары, находящиеся в кладовых, буфетах, на кухне, а также суммы наценок, прибавляемые в установленном размере к стоимости кухонной и буфетной продукции по продажным ценам.

К счету 42 «Торговая наценка» могут быть открыты субсчета:

42-1 «Торговая наценка (скидка, накидка)»,

42-2 «Скидка поставщиков на возмещение транспортных расходов»
и др.

Счет 43 «Коммерческие расходы» предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с реализацией (сбытом) продукции. В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы: на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции; по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда,

автомобили и другие транспортные средства; комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим предприятиям; по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее реализации и оплате труда продавцов на сельскохозяйственных предприятиях; рекламные расходы; другие аналогичные по назначению расходы. Этот счет используется предприятиями отраслей материального производства.

Счет 44 «Издержки обращения» предназначен для обобщения информации об издержках снабженческих, сбытовых, торговых, иных посреднических и других подобных им предприятий. Предприятия, заготавливающие и перерабатывающие сельскохозяйственную продукцию (свеклу, молоко, шерсть, хлопок, кожевенное сырье, лен, скот, птицу и др.), а также строительные предприятия, заготавливающие материалы и конструкции, используют счет 44 «Издержки обращения» для учета расходов по заготовке и доставке указанных ценностей на предприятие до включения в фактическую себестоимость приобретения (заготовления) ценностей (при наличии на предприятии специального заготовительного аппарата).

Счет 45 «Товары отгруженные» предназначен для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), если договором поставки обусловлен отличный от общего порядка момент перехода права владения, пользования и распоряжения ею и риска ее случайной гибели от предприятия к покупателю, заказчику (например, при экспорте продукции). На этом счете учитываются также готовые изделия, переданные другим предприятиям для реализации на комиссионных и иных подобных началах.

Счет 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» предназначен для обобщения информации о процессе реализации готовой продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а также для определения финансовых результатов от реализации этих ценностей (работ, услуг).

Счет 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» предназначен для обобщения информации о процессе реализации

(продаже) и прочем выбытии (ликвидации, списании, передаче безвозмездно и др.) принадлежащих предприятию основных средств, а также для определения финансовых результатов от их реализации.

Счет 48 «Реализация прочих активов» предназначен для обобщения информации о процессе реализации принадлежащих предприятию ценностей, не упомянутых в пояснениях к счетам 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» и 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств», а также для определения финансовых результатов от реализации этих ценностей.

Счета раздела V «Денежные средства» предназначены для обобщения информации о наличии и движении принадлежащих предприятию денежных средств в российской и иностранных валютах, находящихся в кассе, на расчетном, валютных и других счетах в банках на территории страны и за рубежом, легко реализуемых ценных бумаг, а также платежных и денежных документов.

Счет 50 «Касса»

Счет 51 «Расчетный счет»

Счет 52 «Валютный счет»

Счет 55 «Специальные счета в банках»

Счет 56 «Денежные документы»

Счет 57 «Переводы в пути»

Счет 58 «Краткосрочные финансовые вложения»

Счет 50 «Касса» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в кассе предприятия.

При необходимости на предприятиях (транспорта, связи) к счету 50 «Касса» могут быть открыты субсчета: «Касса предприятия (организации)» и «Операционная касса».

Счет 51 «Расчетный счет» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в российской валюте на расчетном счете предприятия в банке.

Счет 52 «Валютный счет» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных

валютах на валютных счетах в банках на территории страны и за рубежом.

К счету 52 «Валютный счет» могут быть открыты субсчета:

52-1 «Валютные счета внутри страны»,

52-2 «Валютные счета за рубежом».

Счет 55 «Специальные счета в банках» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в российской и иностранных валютах, находящихся на территории страны и за рубежом в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных специальных счетах, а также о движении средств целевого финансирования (поступлений) в той их части, которая подлежит обособленному хранению.

К счету 55 «Специальные счета в банках» могут быть открыты субсчета:

55-1 «Аккредитивы»,

55-2 «Чековые книжки» и другие.

Счет 56 «Денежные документы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных документов, находящихся в кассе предприятия (почтовых марок, марок государственной пошлины, вексельных марок, оплаченных авиабилетов, оплаченных путевок в дома отдыха и санатории и др.).

Счет 57 «Переводы в пути» предназначен для обобщения информации о движении денежных средств (переводов) в российской и иностранных валютах в пути, т. е. денежных сумм (преимущественно торговая выручка), внесенных в кассы банков, сберегательные кассы или кассы почтовых отделений для зачисления на расчетный или иной счет предприятия, но еще не зачисленных по назначению.

Счет 58 «Краткосрочные финансовые вложения» предназначен для обобщения информации о наличии и движении краткосрочных (на срок не более одного года) вложений (инвестиций) предприятия в ценные бумаги других предприятий, процентные облигации государственных и местных займов и т. п., а также предоставленных предприятием другим

предприятиям займов. При этом вложения в процентные облигации и т. п. ценные бумаги, а также предоставленные другим предприятиям займы учитываются на счете 58 «Краткосрочные финансовые вложения», когда установленные сроки погашения их не превышают одного года. Вложения в другие ценные бумаги, по которым срок погашения (выкупа) не установлен, учитываются на счете 58 «Краткосрочные финансовые вложения», когда эти вложения осуществлены без намерения получать доходы по ним более одного года.

К счету 58 «Краткосрочные финансовые вложения» могут быть открыты субсчета:

58-1 «Облигации и другие ценные бумаги»,

58-2 «Депозиты»,

58-3 «Предоставленные займы» и другие.

Счета раздела VI «Денежные средства» предназначены для обобщения информации о всех видах расчетов предприятия с различными юридическими и физическими лицами, а также внутрихозяйственных расчетов.

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Счет 61 «Расчеты по авансам выданным»

Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Счет 63 «Расчеты по претензиям»

Счет 64 «Расчеты по авансам полученным»

Счет 65 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

Счет 67 «Расчеты по внебюджетным платежам»

Счет 68 «Расчеты с бюджетом»

Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

Счет 74 «Расчеты по выделенному на отдельный баланс имуществу»

Счет 75 «Расчеты с учредителями»

Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Счет 77 «Расчеты с государственным и муниципальным органом»

Счет 78 «Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами»

Счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты»

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» предназначен для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками за:

- полученные товарно-материальные ценности, принятые выполненные работы и потребленные услуги, включая предоставление электроэнергии, газа, пара, воды и т. п., а также по доставке или переработке материальных ценностей, расчетные документы на которые акцептованы и подлежат оплате через банк; – товарно-материальные ценности, работы и услуги, расчеты по которым производятся в порядке плановых платежей;

- товарно-материальные ценности, работы и услуги, на которые расчетные документы от поставщиков или подрядчиков не поступили (так называемые неотфактурованные поставки);

- излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их приемке; полученные услуги по перевозкам, в том числе расчеты по недоборам и переборам тарифа (фрахта), а также за все виды услуг связи.

Счет 61 «Расчеты по авансам выданным» предназначен для обобщения информации о расчетах по выданным авансам под поставку материальных ценностей либо под выполнение работ, а также по оплате продукции и работ, принятых от заказчиков по частичной готовности.

Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» предназначен для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками.

К счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» могут быть открыты субсчета:

- 62-1 «Расчеты в порядке инкассо»,

- 62-2 «Расчеты плановыми платежами»,

- 62-3 «Векселя полученные» и др.

Счет 63 «Расчеты по претензиям» предназначен для обобщения информации о расчетах по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным им и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам.

Счет 64 «Расчеты по авансам полученным» предназначен для обобщения информации о расчетах по полученным авансам под поставку материальных ценностей либо под выполнение работ, а также по оплате продукции и работ, произведенных для заказчиков по частичной готовности.

Счет 65 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» предназначен для обобщения информации о расчетах по страхованию имущества и персонала (кроме расчетов по социальному страхованию и обеспечению и медицинскому страхованию) предприятия, в котором предприятие выступает страхователем.

Счет 67 «Расчеты по внебюджетным платежам» предназначен для обобщения информации о расчетах с государственными органами по платежам, уплачиваемым предприятием в различные внебюджетные фонды (кроме расчетов по социальному страхованию и обеспечению и медицинскому страхованию).

Счет 68 «Расчеты с бюджетом» предназначен для обобщения информации о расчетах с бюджетом по налогам, уплачиваемым предприятием, и налогам с персонала этого предприятия.

Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» предназначен для обобщения информации о расчетах по отчислениям на государственное социальное страхование, пенсионное обеспечение и медицинское страхование персонала предприятия а также в фонд занятости.

К счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» могут быть открыты субсчета:

69-1 «Расчеты по социальному страхованию»,

69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»,

69-3 «Расчеты по медицинскому страхованию»,

69-4 «Расчеты по фонду занятости».

Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» предназначен для обобщения информации о расчетах с персоналом, как состоящим, так и не состоящим в списочном составе предприятия, по оплате труда (по всем видам заработной платы, премиям, пособиям, пенсиям работающим пенсионерам и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данного предприятия.

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» предназначен для обобщения информации о расчетах с работниками предприятия по суммам, выданным им под отчет на административно -хозяйственные и операционные расходы, а также на служебные командировки.

Счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» предназначен для обобщения информации о всех видах расчетов с персоналом предприятия, кроме расчетов по оплате труда, расчетов с подотчетными лицами и депонентами.

К счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» могут быть открыты субсчета:

73-1 «Расчеты за товары, проданные в кредит»,

73-2 «Расчеты по предоставленным займам»,

73-3 «Расчеты по возмещению материального ущерба» и другие .

Счет 74

«Расчеты по выделенному на отдельный баланс имуществу»

Согласно приказу Минфина РФ от 24 декабря 1998 г. № 68 н при отражении в бухгалтерском учете расчетов по передаче учредителем управления имущества в доверительное управление и других операций , связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом, используется счет 74 «Расчеты по выделенному на отдельный баланс имуществу», субсчет «Расчеты по договору доверительного управления»; при отражении в бухгалтерском учете расчетов по денежным и имущественным взносам участников договора простого товарищества, распределению полученной прибыли или убытка, других операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества, используется счет 74 «Расчеты по выделенному

на отдельный баланс имуществу», субсчет «Расчеты по договору простого товарищества»

Приказом Инспекции негосударственных пенсионных фондов от 7 февраля 1996 г. № 16 введен счет 74 «Расчеты по пенсионным выплатам», предназначенный для обобщения информации о расчетах с участниками Фонда по начисленным им суммам и выплатам

Счет 75 «Расчеты с учредителями» предназначен для обобщения информации о всех видах расчетов с учредителями предприятия (акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива и т. п.): по вкладам в уставный (складочный) капитал предприятия, по выплате доходов (дивидендов) и др.

К счету 75 «Расчеты с учредителями» могут быть открыты субсчета:

75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»,
75-2 «Расчеты по выплате доходов» и др.

Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» предназначен для обобщения информации о расчетах по всякого рода операциям с дебиторами и кредиторами, не упомянутыми в пояснениях к счетам 60–75: с разными организациями по операциям некоммерческого характера (учебными заведениями, научными организациями и т. п.); с транспортными (железнодорожными и водными) организациями за услуги, оплачиваемые чеками; по депонированным суммам заработной платы, премий и других аналогичных выплат; по суммам, удержанным из заработной платы работников предприятия в пользу разных организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судебных органов и др.

Счет 77 «Расчеты с государственным и муниципальным органом» предназначен для обобщения информации о всех видах расчетов государственных и муниципальных унитарных предприятий с уполномоченным на их создание государственным органом или органом местного самоуправления.

К счету 77 «Расчеты с государственным и муниципальным орг аном» могут быть открыты субсчета:

77-1 «Расчеты по выделенному имуществу»,

77-2 «Расчеты по распределению доходов» и др.

Счет 78 «Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами» предназначен для обобщения информации о всех видах расчетов (за исключением расчетов по вкладам в уставный капитал) предприятия со своими дочерними и зависимыми предприятиями и последних с предприятиями, их создавшими (участвовавшими в создании), а также учета операций, связанных с выполнением договора о совместной деятельности.

К счету 78 «Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами» могут открываться следующие субсчета:

78-1 «Расчеты с дочерними обществами»,

78-2 «Расчеты с зависимыми обществами»,

78-3 «Расчеты по договору о совместной деятельности» и др.

Счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» предназначен для обобщения информации о всех видах расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями предприятия, выделенными на отдельные балансы. В частности, расчеты по выделенному имуществу; по вза имному отпуску материальных ценностей; по реализации продукции; передаче расходов по общеуправленческой деятельности; выплате заработной платы работникам подразделений; по фондам потребления и затратам за счет них, если фонды не передаются подразделениям, а учитываются на балансе предприятия, и т. п.

К счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» могут быть открыты субсчета:

79-1 «По выделенному имуществу»,

79-2 «По текущим операциям» и другие.

Счета раздела VII «Финансовые результаты и использование прибыли» предназначены для обобщения информации о формировании

и использовании финансовых результатов деятельности предприятия в отчетном году.

Счет 80 «Прибыли и убытки»

Счет 81 «Использование прибыли»

Счет 82 «Оценочные резервы»

Счет 83 «Доходы будущих периодов»

Счет 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Счет 80 «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности предприятия в отчетном году.

Счет 81 «Использование прибыли» предназначен для обобщения информации об использовании прибыли отчетного года в течение этого года. По окончании отчетного года при составлении годового бухгалтерского отчета этот счет закрывается.

К счету 81 «Использование прибыли» могут быть открыты счета:

81-1 «Платежи в бюджет из прибыли»,

81-2 «Использование прибыли на другие цели».

Счет 82 «Оценочные резервы» предназначен для обобщения информации о резервах, создаваемых для уточнения оценки отдельных объектов бухгалтерского учета за счет прибыли предприятия. Перечень и порядок образования оценочных резервов регулируются законодательством Российской Федерации и другими нормативными актами.

К счету 82 «Оценочные резервы» могут быть открыты субсчета:

82-1 «Резервы по сомнительным долгам»,

82-2 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» и др.

Счет 83 «Доходы будущих периодов» предназначен для обобщения информации о доходах, полученных (начисленных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, а также предстоящих поступлениях задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, и разниц между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей.

К счету 83 «Доходы будущих периодов» могут быть открыты субсчета:

83-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»,

83-2 «Предстоящие поступления задолженности по недостаткам, выявленным за прошлые годы»,

83-3 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей»,

83-4 «Курсовые разницы» и др.

Счет 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей» предназначен для обобщения информации о наличии сумм недостач, хищений и потерь от порчи ценностей (включая денежные средства), выявленных в процессе их заготовления, хранения и реализации, независимо от того, подлежат они отнесению из счета издержек производства (обращения) или виновных лиц. При этом потери ценностей, возникшие в результате стихийных бедствий, относятся на счет 80 «Прибыли и убытки» как убытки отчетного года (некомпенсированные потери от стихийных бедствий).

Счета раздела VIII «Капитал и резервы» предназначены для обобщения информации о состоянии и движении собственного капитала предприятия, включая фонды и резервы, создаваемые в соответствии с законодательством и (или) учредительными документами.

Счет 85 «Уставный капитал»

Счет 86 «Резервный капитал»

Счет 87 «Добавочный капитал»

Счет 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Счет 89 «Резервы предстоящих расходов и платежей»

Счет 85 «Уставный капитал» предназначен для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) предприятия.

Счет 86 «Резервный капитал» предназначен для обобщения информации о состоянии и движении резервного капитала, образуемого в соответствии с законодательством Российской Федерации и учредительными документами.

Счет 87 «Добавочный капитал» предназначен для обобщения информации о добавочном капитале предприятия. К счету 87 «Добавочный капитал» могут быть открыты субсчета:

87-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»,

87-2 «Эмиссионный доход»,

87-3 «Безвозмездно полученные ценности» и др.

Счет 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли, в том числе фондов специального назначения (если образование их предусмотрено учредительными документами), или непокрытого убытка предприятия.

К счету 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» могут быть открыты субсчета:

88-1 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года»,

88-2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет»,

88-3 «Фонды накопления»,

88-4 «Фонд социальной сферы»,

88-5 «Фонды потребления» и др.

Счет 89 «Резервы предстоящих расходов и платежей» предназначен для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в установленном порядке в целях равномерного включения расходов и платежей в издержки производства или обращения.

Счета раздела IX «Кредиты и финансирование» предназначены для обобщения информации о состоянии средств, полученных извне на финансирование деятельности предприятия: полученных от банка кредитов; полученных от других заимодавцев (кредиторов) кредитов; иных средств финансирования целевых мероприятий.

Если предприятие имеет в банке специальный ссудный счет, то для обобщения информации о наличии и движении средств на этом счете используется счет 91, которому присваивается наименование «Специальный ссудный счет».

Счет 90 «Краткосрочные кредиты банков»

Счет 92 «Долгосрочные кредиты банков»

Счет 93 «Кредиты банков для работников»

Счет 94 «Краткосрочные займы»

Счет 95 «Долгосрочные займы»

Счет 96 «Целевые финансирование и поступления»

Счет 97 «Арендные обязательства»

Счет 90 «Краткосрочные кредиты банков» предназначен для обобщения информации о состоянии различных краткосрочных (на срок не более одного года) кредитов в российской и иностранных валютах, полученных предприятием в банках на территории страны и за рубежом.

Счет 92 «Долгосрочные кредиты банков» предназначен для обобщения информации о состоянии различных среднесрочных и долгосрочных (на срок более одного года) кредитов в российской и иностранных валютах, полученных предприятием в банках на территории страны и за рубежом.

Счет 93 «Кредиты банков для работников» предназначен для обобщения информации о состоянии кредитов банков, полученных предприятием для выдачи займов работникам на индивидуальное жилищное строительство, на строительство садовых домиков и другие цели, а также для возмещения торговым организациям сумм за товары, проданные ими в кредит.

Счет 94 «Краткосрочные займы» предназначен для обобщения информации о состоянии расчетов с заимодавцами (кроме банков) внутри страны и за рубежом по полученным от них кредитам и другим привлеченным средствам в российской и иностранных валютах на срок не более одного года.

Счет 95 «Долгосрочные займы» предназначен для обобщения информации о состоянии расчетов с заимодавцами (кроме банков) внутри страны и за рубежом по полученным от них кредитам и другим привлеченным средствам в российской и иностранных валютах на срок более одного года.

Счет 96 «Целевые финансирование и поступления» предназначен для обобщения информации о движении средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения: средств, поступивших от других предприятий; субсидий правительственных органов и др.

Счет 97 «Арендные обязательства».

Забалансовые счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении ценностей, не принадлежащих предприятию, но временно находящихся в его пользовании или распоряжении (арендованных основных средств, материальных ценностей на ответственном хранении, в переработке и т. п.), условных прав и обязательств, а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями.

Счет 001 «Арендованные основные средства»

Счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»

Счет 003 «Материалы, принятые в переработку»

Счет 004 «Товары, принятые на комиссию»

Счет 005 «Оборудование, принятое для монтажа»

Счет 006 «Бланки строгой отчетности»

Счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»

Счет 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»

Счет 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»

Счет 014 «Износ жилищного фонда»

Счет 015 «Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов»

Счет 021 «Основные средства, сданные в аренду»

Счет 001 «Арендованные основные средства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств, арендованных предприятием (кроме долгосрочно арендуемых основных средств, учитываемых на балансовом счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности»).

Счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» предназначен для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение в случаях:

- получения от поставщиков товарно-материальных ценностей, по которым предприятие на законных основаниях отказалось от акцепта счетов-платежных требований и их оплаты;
- получения от поставщиков неоплаченных товарно-материальных ценностей, запрещенных к расходованию по условиям договора до их оплаты;
- принятия товарно-материальных ценностей на ответственное хранение по прочим причинам.

Счет 003 «Материалы, принятые в переработку» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сырья и материалов заказчика, принятых в переработку (давальческое сырье), не оплачиваемых предприятием-изготовителем.

Счет 004 «Товары, принятые на комиссию» предназначен для обобщения информации о наличии и движении товаров, принятых на комиссию в соответствии с договором. Этот счет используется предприятиями-комиссионерами.

Счет 005 «Оборудование, принятое для монтажа» предназначен для обобщения информации о наличии и движении всех видов оборудования, полученного подрядной организацией от заказчика для монтажа. Этот счет используется предприятиями-подрядчиками.

Счет 006 «Бланки строгой отчетности» предназначен для обобщения информации о наличии и движении находящихся на хранении и выдаваемых под отчет бланков строгой отчетности (квитанционные книжки, бланки удостоверений, дипломов, различные абонементы, талоны, билеты, бланки товарно-сопроводительных документов и т. п.).

Счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» предназначен для обобщения информации о состоянии дебиторской задолженности, списанной в убыток вследствие

неплатежеспособности должников. Эта задолженность должна учитываться за балансом в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должников.

Счет 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» предназначен для обобщения информации о наличии и движении полученных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей, а также обеспечений, полученных под товары, переданные другим предприятиям на консигнацию.

Счет 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» предназначен для обобщения информации о наличии и движении выданных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей.

Счет 014 «Износ жилищного фонда» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм износа по объектам жилищного фонда. Начисление износа по объектам жилищного фонда производится в конце года по установленным нормам амортизационных отчислений на полное восстановление основных средств.

Счет 015 «Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм износа по объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки и т. п.).

«Счет 021 «Основные средства, сданные в аренду» предназначен для обобщения информации о наличии и движении объектов основных средств, сданных в аренду, если по условиям договора аренды имущество должно учитываться на балансе арендатора (нанимателя).

УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ

Записать хозяйственную операцию на счетах означает отразить ее содержание в бухгалтерских книгах, карточках или свободных листах, являющихся учетными регистрами. Форма регистров зависит от особенностей учитываемых объектов, назначения регистров, способов

учетной регистрации, под которой понимается запись хозяйственных операций в учетных регистрах.

Учетные регистры подразделяют на книги, карточки и свободные листы (ведомости). В настоящее время распространены учетные регистры в виде магнитных лент, дисков, дискеток, других машинных носителей информации.

В бухгалтерских книгах страницы нумеруют, на последней странице указывается общее число пронумерованных страниц за подписью главного бухгалтера или другого уполномоченного лица. В некоторых книгах (кассовой) страницы нумеруют, прошнуровывают шпагатом и скрепляют сургучной печатью. В книге в зависимости от объема учетных записей для того или иного счета отводится одна или несколько страниц. Книги используются для синтетического и аналитического учета.

В отличие от книг карточки из плотной бумаги не скрепляются между собой, их хранят в специальных картотеках. Карточки открываются на год, при открытии их регистрируют в специальном реестре для контроля за их сохранностью. В наши дни карточки являются самым распространенным видом регистров.

Свободные листы, или ведомости, отличаются от карточек тем, что их изготавливают из неплотной бумаги, кроме того, они имеют больший формат. Хранят свободные листы (ведомости) в особых папках-регистраторах, которые заводятся преимущественно на месяц или квартал.

Запись в учетные регистры производится ручным или машинным способами. Вручную операции регистрируют чернилами или шариковой ручкой. Если необходимо иметь несколько экземпляров, записывают через копировальную бумагу.

Машинные записи производятся при использовании вычислительной оргтехники.

Требование к записям в учетных регистрах – они должны быть краткими, четкими, разборчивыми. После регистрации хозяйственной операции в учетном регистре на бухгалтерской проводке или на самом

первичном документе делают соответствующую отметку для облегчения последующей проверки правильности разности. По окончании месяца по каждой странице учетных регистров подводят итоги. Итоговые записи синтетических и аналитических регистров обязательно сверяются составлением оборотных ведомостей или другим способом.

Надо учитывать, что содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной.

После утверждения годового отчета учетные регистры группируют, переплетают и сдают на хранение в текущий архив предприятия.

Ошибки в учетных регистрах исправляют корректурным способом, способом дополнительных проводок и способом «красное сторно».

К корректурному способу исправления ошибок прибегают в тех случаях, когда ошибка не затрагивает корреспонденции счетов или быстро обнаружена и не отразилась на итогах учетных записей. Его сущность в следующем: ошибочный текст (цифра) зачеркивается и над зачеркнутым пишется правильный текст. Зачеркивают тонкой линией, чтобы зачеркнутое можно было прочитать. (Зачеркивается все число, даже если ошибка допущена только в одной цифре.) Исправление ошибки оговаривается и подтверждается в документах подписями лиц, удостоверивших документ, а в учетных регистрах подписью лица, производящего исправление. Оговорку об исправлении делают на полях или в конце страницы, делая запись «исправлено» и далее – правильный текст или сумму.

Исправление способом дополнительных проводок применяется в тех случаях, когда в бухгалтерской проводке и учетных регистрах указана правильная корреспонденция счетов, но уменьшена сумма операции. Для исправления такой ошибки на разность между правильной и ошибочной суммами операции составляют дополнительную бухгалтерскую проводку. Пример: подотчетному лицу выдали 10 000 руб., а записали 5 000 руб. Тогда на разность между этими суммами составляют дополнительную проводку.

Способ «красное сторно» применяется в тех случаях, когда в учетных записях указана неправильная корреспонденция счетов. Суть

этого способа состоит в том, что сначала ошибочная проводка повторяется в той же корреспонденции счетов, но запись производится красными чернилами. Эта проводка записывается красными чернилами также в соответствующие учетные регистры. А при подсчете итогов в учетных регистрах суммы, записанные красными чернилами, не плюсятся, а вычитаются. Так неправильная запись аннулируется. После этого составляется новая проводка, но уже с правильной корреспонденцией счетов, и записывается в регистры обычными чернилами.

Способ «красное сторно» применяют так же для исправления ошибок, когда корреспонденция счетов не нарушена, но увеличена сумма операции. Для исправления такой ошибки составляют вторую сторнировочную проводку на разность между преувеличенной и правильной суммами операции.

Способ «красное сторно» применяют не только для исправления ошибок, но и для корректировки учетных данных по отдельным счетам.

ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Под формой бухгалтерского учета понимают совокупность различных учетных регистров с установленным порядком и способом записи в них.

На предприятиях и в организациях наиболее распространены мемориально-ордерная, журнально-ордерная и автоматизированная формы учета.

Основные особенности журнально-ордерной формы учета:

- применение для учета хозяйственных операций журналов-ордеров, запись в которых ведется только по кредитовому признаку;
- объединение систематической записи с хронологической;
- совмещение синтетического и аналитического учета;
- отражение хозяйственных операций в разрезе показателей, необходимых для контроля и составления отчетности;
- сокращение числа записей, благодаря рациональному построению журналов-ордеров и Главной книги.

Эти журналы-ордера представляют свободные листы большого формата со значительным числом реквизитов. Открываются журналы-ордера на месяц на отдельный синтетический счет или на группу счетов. Каждому журналу-ордеру присваивается определенный постоянный номер.

Записи в журналы-ордера производятся ежедневно непосредственно с первичных документов или со вспомогательных ведомостей, которые служат для накопления и группировки данных первичных документов (в этом случае в журналы-ордера записывают итоги вспомогательных ведомостей).

Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета позволяет значительно сократить трудоемкость учета. Положительный эффект достигается за счет совмещения в одном регистре синтетического и аналитического учета, систематических и хронологических записей, отмены ряда регистров (мемориальных ордеров, регистрационного журнала, оборотной ведомости по синтетическим счетам, ряда оборотных ведомостей по аналитическим счетам).

Журнально-ордерная форма учета повышает контрольное значение учета, облегчает составление отчетов. А к ее недостаткам следует отнести сложность и громоздкость построения журналов-ордеров, ориентированных на ручное заполнение.

Автоматизированная форма учета свободна от значительной части указанных недостатков. Компьютеры позволяют накапливать данные непосредственно в традиционных учетных регистрах (карточках, свободных листах и др.) и на машинных носителях информации (диске, барабане, перфоленте, магнитной ленте и др.). Компьютеры относительно просты в эксплуатации, что позволяет оснащать ими рабочие места бухгалтеров и на их основе создавать автоматизированные рабочие места бухгалтера.

Применение машинно-ориентированных форм учета обеспечивает автоматизацию учетного процесса, высокую точность учетных данных, оперативность, повышение производительности труда учетных работников, освобождение их от выполнения простых технических

функций и предоставление им возможности заниматься контролем и анализом хозяйственной деятельности, увязку всех видов учета и планирования.

Предприятиям малого бизнеса разрешено применять упрощенную форму учета, при которой можно использовать всего два вида учетных регистров – Книгу учета хозяйственных операций (регистр синтетического учета) и ведомости учета соответствующих объектов (основных средств, производственных запасов и готовой продукции и др.), являющихся регистрами аналитического учета.

Книга учета хозяйственных операций заполняется либо непосредственно по данным первичных документов, либо по итоговым данным ведомостей (при значительном числе хозяйственных операций). Данные книги и ведомостей, если они ведутся, используются для составления баланса и других форм бухгалтерской отчетности. Запись в учетные регистры производят на основании четко оформленных бухгалтерских документов на второй день после совершения хозяйственных операций. Порядок записи зависит в основном от числа ежедневно совершаемых хозяйственных операций. Если число операций незначительно, то сначала они записываются в Книгу учета хозяйственных операций, а затем – в соответствующие ведомости. Данные о начальных и конечных сальдо по счетам Книги используются при составлении баланса.

Если предприятие совершает много хозяйственных операций, то они могут записываться вначале по соответствующим ведомостям, а итоговые данные ведомостей за месяц записываются тогда в Книгу учета хозяйственных операций.

Можно использовать и кредитовый принцип записи по переносу данных ведомостей в Книгу учета хозяйственных операций. В этом случае из каждой ведомости в графе «Сумма» Книги записывается общая сумма по разделу расхода ведомости, затем она расшифровывается частными суммами по соответствующим счетам книги. По окончании месяца в Книге подводятся итоги, подсчитываются обороты по каждому счету и выводится конечное сальдо.

Общий итог дебетовых оборотов всех счетов должен совпадать с общим итогом оборотов по кредиту счетов и с итогом по графе «Сумма». Также должны совпадать суммы конечных сальдо по активным и пассивным счетам.

Данные о начальных и конечных остатках по каждому синтетическому счету используются для составления бухгалтерского баланса.

Организациям предоставлено право самим выбирать форму бухгалтерского учета на основе рекомендуемых форм. Они могут разрабатывать свои формы, совершенствовать учетные регистры и создавать программы регистрации и обработки при соблюдении общих методологических принципов, а также технологии обработки учетной информации.

Глава 2 УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

УЧЕТ УСТАВНОГО КАПИТАЛА

Формирование собственных средств предприятия происходит еще до момента его учреждения, когда образуется уставный капитал предприятия, являющийся основным источником собственных средств.

Уставный капитал – это стоимость основных и оборотных средств, внесенных учредителями при создании предприятия для деятельности, указанной в учредительных документах. Объем уставного капитала характеризует величину инвестированных средств, поэтому прирост средств предприятия в результате его эффективной деятельности на объем уставного капитала не влияет. Уточнение, изменение суммы уставного капитала может происходить только на основе юридически оформленных и вступивших в законную силу изменений в учредительных документах предприятия.

Уставный капитал определяют так:

- подписанный капитал (сумма, на которую произведена подписка на акции по номиналу) – в акционерных обществах;
- объявленный капитал (капитал, показанный в учредительных документах) – для предприятий, не являющихся акционерными обществами;

– оплаченный капитал (сумма, фактически поступившая в уставный капитал в качестве вкладов участников, после завершения взносов учредителей она должна быть равной подписанному или объявленному капиталу).

Учет уставного капитала ведется на пассивном фондовом счете 85 «Уставный капитал», кредитовое сальдо по этому счету показывает сумму зарегистрированного (объявленного) капитала. По дебету этого счета показывают уменьшение уставного капитала для покрытия за его счет убытков, выхода из фирмы кого-либо из участников или полной ликвидации предприятия. По кредиту счета 85 отражается увеличение уставного капитала.

После регистрации предприятия и получения свидетельства о регистрации в учете оформляется проводка:

«Д-т сч. 75-1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный (складочный) капитал» – сумма зарегистрированного капитала,

К-т сч. 85 «Уставный капитал» – сумма зарегистрированного капитала.»

Проводка показывает наличие у предприятия уставного капитала и задолженность учредителей, которые пока еще не внесли свои вклады, для учета которой используется активный субсчет 1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный (складочный) капитал» активно - пассивного счета 75 «Расчеты с учредителями».

После внесения 50 % от суммы зарегистрированного капитала на расчетный счет предприятия Д-т сч. 51, К-т сч. 75-1 фирма получает постоянное свидетельство о регистрации взамен временного.

Вклады в уставный капитал можно вносить в виде основных средств, нематериальных активов, денежных сумм в рублях и иностранной валюте, в виде материалов и других ценностей. Задолженность по мере взноса вкладов учредителями списывается с кредита счета 75-1:

Д-т сч. 01, 04, 10, 50, 51 и т. д.,

К-т сч. 75-1.

Дебетуемыми могут быть следующие счета:

- счет 01 «Основные средства», на котором отражаются поступившие основные средства;
- счет 04 «Нематериальные активы» (если в уставный капитал вложены нематериальные активы);
- счет 10 «Материалы», если в уставный капитал внесены материалы;
- счет 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», если участник внес их;
- счета 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет» (если вкладом являются денежные средства);
- счет 41 «Товары», если в качестве вклада поступили товары, предназначенные для перепродажи.

Участники предприятия могут изменять размер уставного капитала, приняв такое решение. Тогда после юридического оформления изменения размера уставного капитала составляются соответствующие проводки, корректирующие величину уставного капитала на счете 85:

Д-т сч. 75 – величина уменьшения уставного капитала,

К-т сч. 85 – величина уменьшения уставного капитала;

или:

Д-т сч. 85 – величина увеличения уставного капитала, К-т сч. 75 – величина увеличения уставного капитала.

Решение об изменении уставного капитала может появиться в таких случаях. Например, увеличить уставный капитал можно дополнительными взносами учредителей или принятием новых участников, а уменьшить – возвращением части вкладов, исключением кого-либо из состава участников. В акционерных обществах размер уставного капитала регулируют дополнительным выпуском или аннулированием части акций.

Материальные ценности и нематериальные активы, которые вносят в счет вкладов в уставный капитал, оценивают по согласованной между учредителями стоимости. Также оценивают ценные бумаги и другие финансовые активы.

Валюту и валютные ценности оценивают по официальному курсу Центрального банка РФ на момент вноса указанных ценностей.

Оценка валюты и другого имущества, вносимых в счет вкладов в уставный капитал, может отличаться от их оценки в учредительных документах. При этом разница списывается на счет 87 «Добавочный капитал». Положительная разница в оценках отражается по дебету счетов имущества, валюты и валютных ценностей и кредиту счета 87, а отрицательная разница отражается обратной бухгалтерской проводкой. Такой порядок списания разницы в ценах и курсовой оценки позволяет не менять оговоренную в учредительных документах долю учредителей в уставном капитале.

Переданное в пользование и управление организации имущество, право собственности на которое остается у акционеров и вкладчиков, оценивается по величине арендной платы за это имущество, исчисленной на весь срок его использования в организации, но не более срока существования этого имущества.

УЧЕТ ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛА

Добавочный капитал образуется за счет увеличения стоимости имущества предприятия в результате переоценки, безвозмездно полученных ценностей и эмиссионного дохода, который в акционерных обществах образуется при реализации акций (разница между фактической и номинальной стоимостью акций).

Добавочный капитал расходуют на погашение сумм снижения стоимости имущества, безвозмездную передачу имущества другим предприятиям, а также на покрытие разницы в ценах при продаже акций по более низким ценам (ниже номинала).

План счетов для учета добавочного капитала предусматривает пассивный фондовый счет 87 «Добавочный капитал», кредитовое сальдо которого показывает сумму добавочного капитала, оборот по кредиту (образование и увеличение), оборот по дебету (расходование).

Образование и увеличение добавочного капитала фиксируют в бухгалтерском учете соответствующими проводками.

Так, при увеличении в результате переоценки стоимости имущества:

Д-т сч. 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 07 «Оборудование к установке»,

К-т сч. 87-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке».

При получении эмиссионного дохода:

Д-т сч. 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет», К-т сч. 87-2 «Эмиссионный доход».

При поступлении безвозмездно полученных ценностей:

Д-т сч. 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы»,

К-т сч. 87-3 «Безвозмездно полученные ценности».

При использовании средств добавочного капитала счет 87 является дебетуемым, а кредитуемыми являются счета по учету материальных ценностей (01, 04, 06, 07, 51).

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Ведущий источник собственных средств предприятия – прибыль, свидетельствующая о положительном финансовом результате хозяйственной деятельности предприятия. Отрицательный результат выражается в виде убытка.

Прибыль и убыток возникают в ходе хозяйственной деятельности:

реализации произведенной продукции, оказании услуг или выполнения работ; реализации других активов (основных средств, нематериальных активов, материалов, МБП и т. п.); в таких (внереализационных) операциях, как получение или уплата штрафов и неустоек по договорам, долевое участие в других предприятиях, при наличии разницы курсов иностранной валюты.

Результат от реализации продукции и прочих активов определяется разницей между выручкой и расходами при реализации, а результат иных операций – разницей между доходами и расходами по ним.

Формируется и распределяется прибыль предприятия так:

– определяются результаты от реализационных и внереализационных операций;

- суммированием полученных результатов определяется общий экономический итог деятельности фирмы (балансовая прибыль или убыток);

- с учетом льгот по налогообложению и сумм, облагаемых налогом по повышенной ставке, рассчитывается и уплачивается в бюджет сумма налога на прибыль;

- чистая прибыль (оставшаяся после уплаты налога) поступает в распоряжение предприятия и расходуется на отчисления в различные фонды и резервы предприятия, на выплату дивидендов участникам, на прочие цели;

- неиспользованный остаток прибыли образует нераспределенную прибыль отчетного года.

Учет формирования балансовой прибыли ведется на активно - пассивном счете 80 «Прибыли и убытки» с нарастающим итогом в течение года – все полученные с начала года прибыли и убытки суммируются, кроме сумм уже использованной на нужды предприятия прибыли. По дебету этого счета отражаются понесенные убытки, по кредиту – суммы полученной прибыли. Суммы прибылей и убытков в течение года в балансе предприятия показывают отдельно.

Используется прибыль на различные цели – предприятие погашает обязательства перед бюджетом, банком, рабочими и служащими, модернизирует и реконструирует объекты основных средств, расширяет производство. Использование прибыли отражается на регулирующем контрпассивном счете 81 «Использование прибыли», который имеет два субсчета: 81-1 «Платежи в бюджет из прибыли», 81-2 «Использование прибыли на другие цели». Дебетовое сальдо по этим субсчетам показывает сумму использованных прибылей с начала года до отчетного месяца.

Суммы налога на прибыль определяются фирмой самостоятельно с учетом предоставляемых льгот и действующих ставок налога для разных видов хозяйственной деятельности.

Авансовые взносы налога в бюджет вносят на протяжении квартала, исходя из предполагаемой прибыли за квартал. Взносы в учете оформляют проводками:

«Начисление авансовых платежей

Д-т сч. 81-1,

К-т сч. 68.

Перечисление авансовых платежей

Д-т сч. 68,

К-т сч. 51.»

Этими проводками оформляют также доначисление налога, которое производят в конце квартала, когда известна фактическая сумма прибыли.

В дебете счета 81-2 показывают использование прибыли в течение года на создание фондов и резервов фирмы, приобретение нового имущества, материальное поощрение работников, погашение убытков прошлых лет и т. п.

В конце года заключительными записями оформляется в учете реформация баланса – закрываются счета 80 и 81. В результате этого счета 80 и 81 на начало следующего года имеют нулевое сальдо и на них вновь можно накапливать информацию о прибылях и убытках предприятия, их использовании или погашении.

Сначала списывают использованную прибыль отчетного года:

Д-т сч. 80 – сумма использованной прибыли,

К-т сч. 81-1, 81-2 – сумма использованной прибыли.

Проводка уравнивает начальное сальдо и оборот по дебету счета с кредитовым оборотом, следовательно, конечное сальдо по счету 81 равно нулю.

Потом неиспользованная прибыль (или непокрытый убыток) отчетного года (разница между оборотами по дебету и кредиту счета 80) переносится со счета 80 на счет 88-1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года». Если оборот по кредиту счета 80 превышает оборот по дебету, значит есть нераспределенная прибыль, и составляется проводка:

Д-т сч. 80 – сумма неиспользованной прибыли,

К-т сч. 88-1 – сумма неиспользованной прибыли.

Если оборот по дебету счета 80 превышает оборот по кредиту, то есть убытки. Они оформляются проводкой:

Д-т сч. 88-1 – сумма непокрытых убытков,

К-т сч. 80 – сумма непокрытых убытков.

Счет 88-1 – транзитный (на нем прибыль учитывается до момента начисления дивидендов участникам, практически – до момента общего собрания в начале следующего года):

Д-т сч. 88-1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года» – общая сумма дивидендов;

К-т сч. 75-2 «Расчеты по выплате доходов» – дивиденды сторонним учредителям;

К-т сч. 70 «Расчеты по оплате труда» – дивиденды акционерам-работникам фирмы.

Оставшаяся сумма прибыли переносится на счет 88-2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет»:

Д-т сч. 88-1,

К-т сч. 88-2.

Средства с этого счета используются предприятием для пополнения своих фондов и резервов, выплаты доходов учредителям, если прибыль отчетного года недостаточная.

Убыток, показанный по дебету счета 88-1, погашается предприятием за счет своих фондов и резервов. При не полном погашении непокрытый остаток переносится на дебет счета 88-2, его ликвидируют в последующем.

УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

За счет прибыли предприятия образуют следующие фонды и резервы:

– резервный капитал;

– резерв по сомнительным долгам;

– фонды специального назначения (накопления, потребления, социальной сферы).

Назначение резервного капитала – возмещение возможных убытков от хозяйственной деятельности. Для защиты интересов учредителей и кредиторов резервный капитал создается в обязательном порядке. Его размеры определяются в учредительных документах предприятия. Если размер резервного капитала не превышает 25 % от величины уставного капитала, то отчисления в него производятся из балансовой прибыли, если превышает – сумма превышения взимается из чистой прибыли.

Учитывается резервный капитал на пассивном счете 86 «Резервный капитал», кредитовое сальдо по которому показывает сумму неиспользованного резервного капитала, а по дебету отражается использование капитала на покрытие убытков отчетного года (в корреспонденции со счетом 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»), а по кредиту – образование капитала за счет балансовой или чистой прибыли.

Сомнительным долгом считается дебиторская задолженность, которая своевременно не погашена и не обеспечена гарантиями. Если в договоре срок погашения не указан, то таковым принято считать нормально необходимое время для осуществления условий договора.

Резерв по сомнительным долгам, как и резервный фонд, создается за счет прибыли. Он создается в конце отчетного года после инвентаризации дебиторской задолженности. Сверка расчетов происходит на основе переписки с должником.

Размер резерва определяется инвентаризационной комиссией по каждому долгу отдельно в зависимости от финансового состояния должника и возможности погашения (полного или частичного) долга. Сумма сомнительных долгов резервируется за счет балансовой прибыли:

Д-т сч. 80 «Прибыли и убытки»,

К-т сч. 82 «Оценочные резервы», субсчет 1 «Резервы по сомнительным долгам».

На протяжении следующего года резерв используется для списания безнадежной к взысканию дебиторской задолженности по истечении искового срока:

*Д-т сч. 82-1 «Резервы по сомнительным долгам»,
К-т сч. 61 «Расчеты по авансам выданным»,
62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».*

В тех случаях, когда до конца года, следующего за годом создания резерва, он использован не полностью, неизрасходованная сумма присоединяется к балансовой прибыли соответствующего года:

*Д-т сч. 82-1 «Резервы по сомнительным долгам»,
К-т сч. 80 «Прибыли и убытки».*

УЧЕТ ФОНДОВ СПЕЦИАЛЬНОГО НАЗНАЧЕНИЯ

Фонды специального назначения образуются из чистой прибыли предприятия и за счет взносов учредителей. Фонды специального назначения – это фонд накопления, фонд потребления и фонд социальной сферы.

Первый из них – *фонд накопления* – создается для резервирования средств на развитие производства, создание нового имущества.

Фонд накопления может уменьшаться, это происходит при погашении убытков отчетного года; распределении фонда между учредителями; списании затрат при создании нового имущества, но не входящих в первоначальную стоимость этого имущества (пример: затраты на переподготовку кадров для работы новом оборудовании).

Фонд накопления отражается на пассивном фондовом счете 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 3 «Фонды накопления», к которому открываются два подраздела – «Фонд накопления, образованный» и «Фонд накопления, использованный».

Создание фонда накопления (за счет чистой прибыли и отчислений учредителей) показывают на счете «Фонд накопления, образованный »:

*Д-т сч. 81, 75,
К-т сч. 88-3 «Фонд накопления, образованный».*

Капитальные вложения средств фиксируют переносом с одного подраздела на другой:

*Д-т сч. 88-3 «Фонд накопления, образованный»,
К-т сч. 88-3 «Фонд накопления, использованный».*

Кроме того, в учете оформляются проводки, показывающие капитальные вложения и введение в эксплуатацию основных средств, но не затрагивающие источники средств:

Д-т сч. 01,

К-т сч. 08.

Фонды потребления – это средства на социальное развитие и материальное поощрение работников. Фонды потребления используют на начисление единовременных пособий и материальной помощи; начисление премий; полное или частичное погашение стоимости выданных работникам путевок, проездных документов и т. п.

Фонд социальной сферы – это средства на финансовое обеспечение развития социальной сферы (капитальные вложения).

Учет фондов потребления и социальной сферы ведется на пассивном фондовом счете 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» на субсчетах 4 «Фонд социальной сферы» и 5 «Фонд потребления». Кредитовое сальдо по этим субсчетам показывает величину неиспользованных в данном фонде средств. По дебету субсчетов отражаются суммы, израсходованные на целевые мероприятия, по кредиту – образование и пополнение фондов за счет чистой прибыли.

Глава 3. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА И ЗАДАЧИ ИХ УЧЕТА

Основные средства представляют собой совокупность материально - вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда и действующих в натуральной форме в течение длительного времени в сфере материального производства или в непроизводственной сфере.

К основным средствам относятся здания, сооружения, передаточные устройства, машины и оборудование, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения.

В составе основных средств учитываются земельные участки и объекты природопользования, находящиеся в собственности организации. На земельные участки износ не начисляется. Инвентарная

стоимость земельных участков и объектов природопользования складывается из расходов на их приобретение, включая затраты на улучшение их качественного состояния, комиссионных вознаграждений и других платежей.

К основным средствам относятся предметы, срок службы которых составляет более 1 года, а стоимость – не менее установленного лимита (на 1.01.97 этот лимит составлял 1 млн. рублей).

Предметы, имевшие срок эксплуатации менее 1 года, а также предметы стоимостью менее установленного лимита, не относятся к основным средствам. Они образуют группу малоценных и быстроизнашивающихся предметов и относятся не к основным, а к оборотным средствам.

Исключением из этих критериев являются: орудия лова, предметы проката, специальные инструменты и приспособления целевого назначения, временные (не титульные) сооружения, приобретенное имущество, стоимость которого вместе с НДС и СН больше установленного лимита, а без налогов – меньше, и другие виды имущества, предусмотренные п. 45 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в РФ.

При увеличении лимита стоимости основные средства могут переводиться в состав оборотных средств, например, в состав «малоценных и быстроизнашивающихся предметов».

Независимо от стоимости и срока службы к основным средствам относятся:

- сельскохозяйственные машины и орудия;
- строительно-механизированный инструмент;
- рабочий и продуктивный скот.

Основные средства образуют производственно-техническую базу предприятия, определяют его производственную мощность.

В процессе существования на предприятии основные средства проходят несколько этапов:

- поступление (приобретение или строительство) и передача в эксплуатацию;

- износ в процессе эксплуатации;
- ремонт;
- выбытие (ликвидация вследствие ветхости, уничтожение при пожаре или стихийном бедствии, реализация).

Надо различать следующие понятия: право владения, пользования и распоряжения основными средствами.

Под владением понимают полное право собственности. Владелец основных средств имеет право безвозмездно передавать или продавать, сдавать в аренду или предоставлять бесплатно во временное пользование, списывать основные средства с баланса, если они устарели или изношены. Владение включает в себя распоряжение и пользование.

Владелец может передать право распоряжения или пользования другим лицам.

Распоряжение – это ограниченное временем и полномочиями право владения. Можно распоряжаться вещью, но не иметь право ее продать или ликвидировать.

Пользование означает только право использования конкретного имущества для удовлетворения каких-либо потребностей.

Задачи учета основных средств на предприятии следующие:

- контроль за сохранностью и наличием основных средств;
- правильное документальное оформление и своевременное отражение в учете их поступления, перемещения внутри предприятия и выбытия;
- контроль за правильным расходованием средств на эксплуатацию и реконструкцию, ремонт и модернизацию основных средств;
- исчисление доли стоимости основных средств для ее включения в затраты производства;
- определение результатов от выбытия объектов основных средств.

КЛАССИФИКАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Основные средства предприятия разнообразны по составу и по назначению. Основные средства классифицируют по следующим параметрам:

- по видам;

- по назначению;
- по отраслям экономики;
- по степени использования в хозяйственной деятельности;
- по принадлежности.

Органы государственной статистики устанавливают типовую классификацию основных средств по видам, в соответствии с которой основные средства делятся на:

1. Здания.
2. Сооружения.
3. Передаточные устройства.
4. Машины и оборудование:
 - 4.1. силовые машины и оборудование ;
 - 4.2. рабочие машины и оборудование;
 - 4.3. измерительные и регулирующие приборы, устройства и лабораторное оборудование;
 - 4.4. вычислительная техника;
 - 4.5. прочие машины и оборудование.
5. Транспортные средства.
6. Инструмент.
7. Производственный инвентарь и принадлежности.
8. Хозяйственный инвентарь.
9. Рабочий и продуктивный скот.
10. Многолетние насаждения.
11. Капитальные затраты по улучшению земель (без сооружений).
12. Прочие основные фонды.

По характеру участия в хозяйственной деятельности основные средства делят на производственные и непроизводственные.

Основные фонды производственного назначения – это здания цехов и заводских служб, складские помещения, транспорт, оборудование, инструменты и приспособления, предназначенные для производственного процесса, в т. ч. для его обслуживания.

Основные средства непроизводственного назначения в процессе производства непосредственно не участвуют, они используются для

удовлетворения социальных и культурных нужд работников предприятия. К ним относятся основные средства, используемые в жилищно-коммунальном хозяйстве, основные средства поликлиник, детских садов и т. п.

Кроме того, основные средства делятся на действующие и бездействующие. Действующие основные средства – это средства, находящиеся в эксплуатации, бездействующие – это временно неиспользуемые основные средства, они могут находиться в резерве или на консервации. В резерве находятся станки на складе, которые будут установлены взамен вышедших из строя; законсервированным может быть здание цеха, строительство которого или ввод в эксплуатацию приостановлен по каким-либо причинам.

По принадлежности основные средства делят на собственные и арендованные. Собственные числятся на балансе, арендованные принадлежат другому предприятию и эксплуатируются временно. Последние не включаются в баланс, а учитываются на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

Классификация основных средств по отраслям экономики выделяет следующие отрасли: промышленность, сельское хозяйство, связь, транспорт, строительство, торговля и общественное питание, информационно-вычислительное обслуживание, жилищно-коммунальное хозяйство, здравоохранение, культура, народное образование, физическая культура, социальное обеспечение и др.

ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

При учете основных средств важное значение имеет единый принцип их оценки. Различаются три вида оценки стоимости основных средств:

- первоначальная;
- восстановительная;
- остаточная.

Первоначальная (балансовая) стоимость отражает фактические затраты на приобретение или сооружение основных средств, в т. ч. расходы по доставке, монтажу, установке и наладке. Первоначальная

стоимость формируется на момент вступления объекта в эксплуатацию. Основные средства в течение всего периода нахождения на предприятии учитываются только по первоначальной стоимости.

Известно, что средства труда производятся в разное время, при разном уровне производительности труда, цен на материалы, заработной платы. По этой причине первоначальная оценка основных средств, произведенных в разное время, отражает разный уровень затрат труда. Для обеспечения единой оценки однородных основных средств периодически их переоценивают по так называемой восстановительной стоимости, которая отражает стоимость воспроизводства основных средств в современных условиях.

Такие переоценки, определяющие восстановительную стоимость, производятся только по распоряжению правительства. С 1992 г. переоценки проводят ежегодно. С момента переоценки восстановительная стоимость считается первоначальной.

В процессе эксплуатации основные средства изнашиваются, что снижает их первоначальную стоимость. Потерю объектами своих технико-экономических качеств, выраженную в деньгах, называют *износом*. Первоначальная стоимость за вычетом суммы износа называется *остаточной стоимостью* основных средств.

Как отмечалось, принципы оценки основных средств одинаковы для всех предприятий, независимо от форм собственности.

АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

На всех предприятиях аналитический учет основных средств организован по единой схеме: по классификационным видам в разрезе инвентарных объектов.

Инвентарный объект – это законченное устройство, предмет или комплекс предметов с приспособлениями и принадлежностями к нему для выполнения определенных функций.

Инвентарным объектом считается:

– по зданиям – каждое отдельно стоящее здание с внутренними устройствами (системой отопления, водопроводом, газопроводом,

вентиляционными и прочими системами) и надворные постройки (сарай, склады, забор);

- по сооружениям – каждое обособленное сооружение с устройствами, составляющими с ним единое целое (мост с опорами, подъездами и подходами к нему);

- по передаточным устройствам – каждое самостоятельное устройство, не являющееся составной частью здания (сооружения);

- по силовым машинам и оборудованию – каждая силовая машина с фундаментом и всеми приспособлениями, принадлежностями, приборами к ней и индивидуальным ограждением;

- по рабочим машинам и производственному оборудованию – каждый станок или аппарат вместе с входящими в его состав приспособлениями, принадлежностями, приборами, ограждением и фундаментом, на котором смонтирован;

- по транспортным средствам – каждый объект транспортных средств с относящимися к нему приспособлениями и принадлежностями;

- по инструментам и инвентарю – каждый предмет, имеющий самостоятельное назначение и не являющийся составной частью какого-либо другого инвентарного объекта.

Инвентарному объекту присваивается инвентарный номер для обеспечения контроля за его сохранностью. Инвентарный номер используется однократно: присваивается объекту при поступлении на предприятие, ставится на самом объекте и в первичных документах, сохраняется на весь период нахождения объекта на данном предприятии. После выбытия объекта его инвентарный номер другим объектам не присваивается.

(Арендованные объекты учитываются под инвентарными номерами арендодателя.)

Поступление основных средств оформляется актом приемки - передачи основных средств. Акт оформляется двумя сторонами – принимающей объект и передающей. В комиссию по приему объекта входят главный механик предприятия, начальник подразделения, в

котором данный объект будет эксплуатироваться, и материально ответственные за сохранность данного объекта лица.

В обязательном порядке акт приемки-передачи основных средств должен содержать следующие реквизиты:

- наименование объекта;
- место эксплуатации;
- паспортные данные объекта;
- заводской номер (номер завода-изготовителя);
- дату постройки и ввода в эксплуатацию;
- инвентарный номер;
- первоначальную стоимость;
- сумму износа;
- норму амортизации на полное восстановление;
- код затрат для отнесения амортизационных отчислений (в зависимости от места эксплуатации объекта – в основном или вспомогательном производстве, в общезаводских службах – затраты по нему будут относиться на разные счета);
- источник приобретения или финансирования;
- поставщик объекта.

Помимо этих реквизитов, в акте приемки-передачи должны быть краткая характеристика объекта; данные о соответствии объекта техническим условиям; требуется ли доделка (модернизация) объекта и, если требуются, то какая; заключение комиссии.

К акту прилагают перечень технической документации по объекту: паспорт, чертежи, технические описания, инструкции и т. п.

Акт приемки-передачи основных средств подписывается всеми членами комиссии.

Бухгалтерия со своей стороны оформляет бухгалтерской записью, указывая корреспонденцию счетов, возникающую в результате данной операции.

На основании акта выписывается инвентарная карточка, являющаяся регистром аналитического учета основных средств. Карточки обеспечивают такое ведение учета, при котором можно

установить наличие основных средств по каждому классификационному виду и отдельно по каждому объекту, по местам нахождения и по источникам приобретения. В инвентарную карточку переносятся все реквизиты из акта приемки-передачи, в ней дается краткая характеристика объекта, включающая характеристики важнейших приспособлений и принадлежностей к нему. Характеристика дается на основании технических паспортов и другой технической документации.

В ходе эксплуатации объекта в карточке отражаются даты и стоимости проведенных капитальных ремонтов, модернизации, реконструкции, перемещения внутри организации, дата и причина выбытия.

При переоценке объекта его восстановительная стоимость записывается в раздел «Реконструкция, модернизация», а сумма износа – в соответствующий раздел карточки.

(Для арендованных объектов используются копии инвентарных карточек арендодателя.)

Инвентарная карточка после выписки регистрируется в специальных описях типовой формы, записи в эти формы ведут по классификационным видам основных средств.

Зарегистрированную карточку помещают в картотеку основных средств, в которой они классифицированы по видам, а внутри видов – по месту нахождения и эксплуатации.

На основании картотеки ведется учет движения основных средств. Карточки по арендованным, вновь поступившим и выбывшим объектам группируют отдельно, отдельно хранятся и карточки недействующих основных средств.

По месту эксплуатации все объекты учитываются в инвентарных списках с указанием материально ответственных лиц.

Если на предприятии число используемых основных средств невелико, учет разрешается вести в инвентарной книге. Записи в книгу делаются в разрезе видов основных средств и по местам их нахождения. При таком учете инвентарные карточки не заводятся.

СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Учет наличия и движения собственных основных средств ведется на счете 01 «Основные средства». Это активный инвентарный счет. Как у любого активного счета, сальдо на нем дебетовое и отражает сумму первоначальной стоимости собственных основных средств на начало месяца. Оборот по дебету отражает поступление, а по кредиту – выбытие объектов (также по первоначальной стоимости).

Основанием для записей о поступлении основных средств на счет являются акты приемки-передачи основных средств.

На предприятие основные средства могут поступать безвозмездно (в частности, как субсидия правительства), могут покупаться,

сооружаться собственными силами или поступать как взнос учредителей в уставный капитал. Во всех случаях оформление поступления основных средств разное.

Оформление безвозмездно полученных основных средств . В этом случае первоначальная стоимость основных средств сообщается передающей стороной или определяется экспертным путем. Безвозмездное поступление основных средств увеличивает общую первоначальную стоимость всех основных средств предприятия на дебете счета 01 «Основные средства». Кроме того, по кредиту пассивного счета 87 «Добавочный капитал» субсчет 3 «Безвозмездно полученные ценности» увеличивается общая стоимость безвозмездно полученных фирмой ценностей :

Д-т сч. 01 «Основные средства» – первоначальная стоимость,

К-т сч. 87-3 «Безвозмездно полученные ценности» – первоначальная стоимость.

Если полученные основные средства были в эксплуатации и частично изношены, износ отражается проводкой:

Д-т сч. 87-3 «Безвозмездно полученные ценности» – сумма износа,

К-т сч. 02 «Износ основных средств» – сумма износа.

В этих проводках в корреспонденции со счетами 01 «Основные средства», отражающим основные средства по первоначальной стоимости, и 02 «Износ основных средств », отражающим износ основных

средств, оказывается субсчет 3 «Безвозмездно полученные ценности» счета 87 «Добавочный капитал».

Счет 87 – пассивный фондовый счет, по его дебету отражается уменьшение, а по кредиту – увеличение средств, которые имеются у предприятия в виде добавочного капитала.

Покупка основных средств. Покупка и сооружение подрядным способом (силами сторонних организаций) основных средств оформляется в учете так:

1. Акцептован счет поставщиков за основные средства (акцепт счета означает обязательство произвести по нему уплату) либо счет подрядной организации за выполненные работы:

Д-т сч. 08 «Капитальные вложения» – стоимость основных средств,

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – стоимость основных средств.

Счет 08 «Капитальные вложения» служит для обобщения информации о капитальных вложениях в основные средства – затрат по строительству зданий и сооружений, на приобретение оборудования, инструментов, инвентаря. Это активный калькуляционный счет. Дебетовое сальдо отражает сумму фактических затрат по незаконченному строительству и приобретениям (по объектам, не сданным или не принятым в эксплуатацию). Оборот по дебету показывает сумму фактических затрат отчетного месяца, оборот по кредиту – списание фактических затрат, образующих первоначальную стоимость сданных в эксплуатацию объектов, а также затрат, которые не включаются в первоначальную стоимость переданных в эксплуатацию объектов, а возмещаются за счет фондов специального назначения и других источников.

2. Оплачен счет поставщиков (подрядчиков):

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – стоимость основных средств,

К-т сч. 51 «Расчетный счет» – стоимость основных средств.

3. Основные средства введены в эксплуатацию:

Д-т сч. 01 «Основные средства» – стоимость приобретения основных средств,

К-т сч. 08 «Капитальные вложения» – стоимость приобретения основных средств.

С момента ввода в эксплуатацию стоимость приобретения ранее неиспользовавшегося объекта станет его первоначальной стоимостью.

Если приобретенный объект ранее был в эксплуатации, оформляется его износ:

Д-т сч. 01 «Основные средства» – сумма износа,

К-т сч. 02 «Износ основных средств» – сумма износа.

На счете 01 данный объект будет учитываться по первоначальной стоимости, определенной как стоимость его приобретения, увеличенная на сумму износа.

Сооружение основных средств собственными силами.

Основные средства могут сооружаться собственными силами (структурными подразделениями предприятия). Такое строительство называют строительством хозяйственным способом. Оно отражается в учете в несколько этапов:

1. Отражаются расходы на строительство основных средств:

Д-т сч. 23 «Вспомогательное производство»,

К-т сч. 10, 25, 70, 69 и т. д.

Этой проводкой затраты собираются по дебету аналитических счетов, соответствующих вспомогательным производствам, осуществляющим строительство.

В качестве кредитуемых счетов могут выступать:

– счет 10 «Материалы» – на сумму использованных в строительстве сырья, материалов, комплектующих, полуфабрикатов;

– счет 25 «Общепроизводственные расходы» – на сумму цеховых расходов вспомогательных производств на строительство данного объекта;

– счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму заработной платы работников, занятых на строительстве объекта;

– счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – на сумму отчислений на социальное страхование и обеспечение (сумма определяется по начисленной заработной плате);

– счет 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» – на стоимость использованных при сооружении инструмента, приспособлений и инвентаря.

2. Если при строительстве ведется параллельно монтаж оборудования, этот факт отражается проводкой:

Д-т сч. 08 «Капитальные вложения» – стоимость оборудования,

К-т сч. 07 «Оборудование к установке» – стоимость оборудования.

Счет 07 активный, инвентарный. Дебетовое сальдо по счету отражает фактические затраты на имеющееся в наличии оборудование, к монтажу которого не приступили. Оборот по дебету показывает фактические затраты на вновь приобретенные объекты, требующие монтажа, а кредитовый оборот – списание фактической себестоимости оборудования, монтаж которого начат.

3. Приняты затраты вспомогательного производства по строительству (сооружению) объекта:

Д-т сч. 08 «Капитальные вложения» – сумма затрат вспомогательных цехов,

К-т сч. 23 «Вспомогательное производство» – сумма затрат вспомогательных цехов.

4. Ввод основных средств в действие:

Д-т сч. 01 «Основные средства» – первоначальная стоимость объекта,

К-т сч. 08 «Капитальные вложения» – первоначальная стоимость объекта.

Первоначальная стоимость объекта складывается из затрат вспомогательных цехов, ведущих строительство, и стоимости установленного на объекте оборудования.

Оформление вклада основных средств в уставный капитал.

При поступлении основных средств в качестве вклада в уставный фонд предприятия стоимость объекта определяется по соглашению сторон –

вкладчика и остальных владельцев, а сумма износа, если он есть, – сообщается вкладчиком или определяется экспертным путем.

В учете поступление основных средств отражается проводкой:

Д-т сч. 01 «Основные средства» – согласованная стоимость,

К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» – согласованная стоимость, а износ – проводкой вида,

Д-т сч. 01 «Основные средства» – сумма износа,

К-т сч. 02 «Износ основных средства» – сумма износа.

Расходы по доставке основных средств, полученных в результате покупки, включаются в их первоначальную стоимость, а расходы по доставке основных средств, полученных безвозмездно – собираются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы».

УЧЕТ ИЗНОСА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Со временем основные средства физически изнашиваются и морально стареют, вследствие чего часть своей стоимости теряют. Износ – это стоимостной показатель потери объектами основных средств физических качеств или технико-экономических свойств.

Изношенным объектам основных средств необходимо восстановление. Физическое восстановление может быть частичным или полным. Частичное восстановление основных средств – это ремонт, полное – реновация, т. е. замена изношенных основных средств новыми.

Отсюда следует, что каждому предприятию необходимо обеспечить накопление средств, необходимых для физического восстановления основных средств. Накапливание для этой цели достигается за счет включения в затраты на производство сумм отчислений, которые называются амортизационными. Годовые размеры амортизационных накоплений устанавливаются в процентах к балансовой (первоначальной) стоимости, а для автотранспорта отчисления определяются в процентах к первоначальной стоимости на тысячу километров пробега. Размеры амортизационных накоплений носят название *норм амортизационных отчислений*.

В соответствии с Положением о порядке начисления амортизационных отчислений износ основных средств, подлежащих

отражению в учете, определяется ежемесячно по установленным нормам амортизационных отчислений на полное их восстановление. Начисление амортизации производится только в течение нормативного срока службы основных фондов. Начисление не производится во время проведения реконструкции и технического перевооружения основных средств с полной их остановкой, а также в случае их перевода в установленном порядке на консервацию. На время реконструкции и технического перевооружения срок службы основных фондов продлевается.

Нормы амортизационных отчислений рассчитываются централизованно и утверждаются правительством. В «Единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства» все основные средства и соответствующие им нормы амортизационных отчислений сгруппированы по классификационным видам. При этом широко дифференцированы нормы на машины и оборудование не только по их видам, но и по видам работ, для которых они используются, и по отраслям промышленности. В то же время эти нормы соответствуют средним условиям труда. Особенности отдельных производств, режима эксплуатации машин и оборудования, естественных условий и влияния окружающей среды, которые вызывают повышенный или пониженный износ используемых на предприятии средств, учитываются с помощью соответствующих поправочных коэффициентов, установленных к нормам амортизационных отчислений.

Начисление амортизации по основным фондам, которые поступили по импорту, производят по нормам амортизационных отчислений на аналогичные отечественные основные средства.

Амортизация по вновь поступившим основным средствам начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем поступления в эксплуатацию, а по выбывшим основным средствам – заканчивается 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия. Таким образом, обороты по дебету и кредиту счета 01 «Основные средства» за текущий месяц при исчислении сумм амортизации в расчет не берутся.

Разрешается проводить ускоренную амортизацию активной части основных фондов (есть исключения). Порядок начисления ускоренной

амортизации уточнен постановлением Правительства РФ от 19 августа 1994 г. № 967 «Об использовании механизма ускоренной амортизации и переоценке основных фондов». Разрешается применять ускоренную (более, чем в 2 раза) амортизацию по согласованию с финансовыми органами субъектов РФ.

В соответствии с Федеральным законом «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» от 14 июня 1995 г. № 88-ФЗ субъекты малого предпринимательства могут применять ускоренную амортизацию основных производственных фондов с отнесением затрат на издержки производства в размере, в 2 раза превышающем нормы, установленные для соответствующих видов основных средств.

Кроме того, субъекты малого предпринимательства могут дополнительно как амортизационные отчисления списывать до 50 % первоначальной стоимости основных фондов со сроком службы свыше трех лет. При прекращении деятельности малого предприятия до истечения одного года с момента ввода его в действие суммы дополнительно начисленной амортизации подлежат восстановлению за счет увеличения валовой прибыли предприятия (дебетуют счет 02 и кредитуют счет 80).

Увеличенные амортизационные отчисления производятся в течение нового расчетного амортизационного срока службы основных средств до полного переноса всей их стоимости на продукцию или услуги и отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 «Износ основных средств» и дебету счетов учета затрат на производство в установленном порядке.

В тех случаях, когда предприятие принимает решение о применении ускоренной амортизации, оно должно быть оформлено как элемент учетной политики. Решения о применении ускоренной амортизации в месячный срок доводятся организациями до соответствующих налоговых органов. Амортизационные отчисления, начисленные ускоренным методом, используются организациями строго по целевому назначению. При не целевом их использовании

дополнительная сумма амортизации, соответствующая расчету по ускоренному методу, включается в налогооблагаемую базу и подлежит налогообложению в соответствии с действующим законодательством.

С 1 июля 1994 г. постановлением № 967 разрешено применять понижающие коэффициенты к амортизационным отчислениям в размере до 0,5 в случаях, когда финансово-экономические показатели организаций после переоценки основных фондов существенно ухудшаются.

При введении ускоренной амортизации или применении понижающих коэффициентов износа следует иметь в виду, что начисленная сумма износа влияет на величину себестоимости продукции, на прибыль и на сумму льгот по налогу на прибыль по капитальным вложениям.

Расчет сумм амортизации производят ежемесячно в размере 1/12 годовой нормы и оформляют специальной разработочной таблицей «Расчет износа (амортизации) основных средств» (при журнально-ордерной форме учета) или машинограммой аналогичного содержания. Эти регистры служат основанием для отражения амортизации и износа основных средств на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

Практически сумму амортизации за отчетный месяц определяют так: к сумме амортизации, начисленной в прошлом месяце, прибавляют сумму амортизации со стоимости поступивших основных средств за прошлый месяц и вычитают сумму амортизации со стоимости основных средств, выбывших в прошлом месяце.

Для учета износа основных средств используют пассивный счет 02 «Износ основных средств». К этому счету могут быть открыты два субсчета:

02-1 «Износ собственных основных средств»;

02-2 «Износ имущества, сданного в лизинг».

На первом учитывают движение износа основных средств, которые принадлежат организации на правах собственности, на втором – движение износа основных средств по лизинговому имуществу.

Сумму износа по собственным и долгосрочно арендуемым основным средствам производственного назначения отражают по дебету счетов издержек производства и обращения – 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и других счетов и кредиту счета 02 «Износ основных средств».

По основным средствам производственного назначения, сданным в текущую аренду, сумма износа отражается по дебету счета 80 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 02, а по основным средствам непроизводственного назначения – по дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» или счета 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 02.

По объектам жилищного фонда и внешнего благоустройства сумма износа начисляется по нормам амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов в конце года на забалансовых счетах 014 «Износ жилищного фонда» и 015 «Износ объектов внешнего благоустройства».

На продуктивный скот, буйволов, оленей, волов, библиотечные фонды, сооружения городского благоустройства и автомобильные дороги общего пользования, фонды, переведенные на консервацию, земельные участки, находящиеся в собственности организаций и зачисленные в состав основных средств, износ не начисляется, так же как и по полностью амортизированным основным средствам.

Если основные средства используются в многономенклатурном основном производстве, то амортизационные отчисления являются косвенными затратами, которые собираются на счете 25 «Общепроизводственные расходы». Если цех основного производства выпускает только один вид продукции, то износ основных средств этого цеха относится на конкретный вид изделий, в этом случае амортизация – прямые затраты, которые должны быть отражены на счете 20 «Основное производство».

Износ основных средств вспомогательных цехов относится в затраты на производство аналогичным образом.

Если основные средства используются общезаводскими службами (вычислительная техника в бухгалтерии), износ по ним отражается на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Амортизация по основным средствам, находящимся в обслуживающих производствах и хозяйствах, отражается на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

При выбытии собственных основных средств сумму износа по ним списывают в дебет счета 02 «Износ основных средств».

Годовая сумма амортизации может определяться различными способами:

- линейным (исходя из первоначальной стоимости объекта и нормы амортизации, исчисленной с учетом срока использования объекта);
- способом уменьшающегося остатка (умножением остаточной стоимости объекта на установленную норму износа);
- по числу лет использования (умножением первоначальной стоимости объекта на коэффициент, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе – срок службы объекта).

Аналитический учет по счету 02 «Износ основных средств» ведут по видам и отдельным инвентарным объектам основных средств.

Накопление и использование амортизационного фонда в бухгалтерском учете не отражаются. В составе выручки от реализации продукции (работ, услуг) амортизационные отчисления зачисляются на расчетный счет или другие счета предприятия и списываются с этих счетов на финансирование капитальных вложений в основные средства.

Пообъектный аналитический учет износа основных средств не ведется, при необходимости его размер определяется расчетным путем, исходя из суммы первоначальной стоимости и установленной нормы амортизации, что фиксируется в инвентарных карточках.

УЧЕТ ЗАТРАТ НА РЕМОНТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Ремонт позволяет поддерживать основные средства в рабочем состоянии, сокращает простои, увеличивает срок их службы.

По объему и характеру ремонтных работ различают капитальный и текущий ремонты основных средств. Они отличаются сложностью, объемом и сроками выполнения.

Ремонты могут осуществляться хозяйственным способом (силами самой организации) или подрядным (силами сторонних организаций). Во всех случаях на каждый ремонтируемый объект составляют ведомость дефектов, в ней указывают: работы, подлежащие выполнению, сроки начала и окончания ремонта, намечаемые к замене детали, нормы времени на работы и изготовление заменяемых деталей, сметную стоимость ремонта в постатейном разрезе.

Расходы по ремонту основных средств относят на затраты на изготовление продукции того периода, в котором они возникли. Фактические расходы, связанные с проведением или оплатой работ по ремонту основных средств, можно относить прямо на счета издержек производства и обращения – счет 20 «Основное производство» и др. – с кредита соответствующих материальных, де нежных и расчетных счетов – счета 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др. На счетах издержек производства и обращения расходы по ремонту основных средств будут отражаться по соответствующим элементам затрат (материальные затраты, расходы на оплату труда и др.).

Предприятие чаще всего выпускает не один, а несколько видов продукции, поэтому затраты по ремонту и эксплуатации оборудования, на котором изготавливается продукция, включаются в себестоимость косвенным путем.

Если ремонты на предприятии осуществляются неравномерно, то себестоимость выпускаемой продукции сильно варьируется во времени в зависимости от затрат на ремонт. Для того чтобы выровнять себестоимость по месяцам, создается ремонтный фонд, который учитывается на субсчете «Ремонтный фонд» пассивного счета 89 «Резервы предстоящих расходов и платежей». Счет 89 имеет субсчета, которые предприятие открывает на каждый вид предстоящих расходов и платежей.

Для создания ремонтного фонда определяется плановая стоимость всех ремонтов, предстоящих в текущем году, и ежемесячно в затраты на производство относится 1/12 этой суммы. Оформляется следующая проводка:

Д-т сч. 23, 25, 26 (в зависимости от того, где осуществляются ремонты),

К-т сч. 89 субсчет «Ремонтный фонд».

Бухгалтерский учет работ по ремонту производится в зависимости от способа ведения ремонтных работ. Если ремонт производится хозяйственным способом, затраты на него собираются по дебету счета 23 «Вспомогательное производство» на субсчет «Ремонтный цех».

Что представляют собой затраты на ремонт? Это стоимость материалов, запчастей, инструментов, а также заработная плата рабочим, произведшим ремонт, с отчислениями на социальное страхование и обеспечение. Все эти расходы отражаются по кредиту соответствующих счетов.

Перечислим основные:

- материалы, запчасти – счет 10 «Производственные запасы»;
- инструменты – счет 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы»;
- заработная плата рабочим ремонтного цеха – счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- отчисления на социальное страхование и обеспечение – счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Тогда затраты на ремонт оформляются проводкой:

Д-т сч. 23 субсчет «Ремонтный цех» – сумма затрат,

К-т сч. 10, 12, 70, 69 – сумма затрат.

Приемка отремонтированного объекта из капитального ремонта оформляется актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (форма № ОС -3). Когда акт поступит в бухгалтерию, в инвентарной карточке делают отметку о произведенных работах. Кроме того, акт о приемке-сдаче

служит основанием для списания фактической себестоимости капитального ремонта.

В этом акте обязательно должно быть следующие реквизиты:

- наименование объекта;
- инвентарный номер объекта;
- код заказа, которым является данный ремонт для ремонтного цеха;
- объем выполненных работ;
- сроки начала и окончания ремонта;
- сметная стоимость ремонта;
- фактическая стоимость ремонта.

Акт подписывается представителями ремонтного цеха и цеха или службы, в котором эксплуатируется данный объект. После приема ремонта затраты по нему списываются на источник финансирования.

Если ремонтный фонд на предприятии не создавался, то затраты списываются непосредственно на себестоимость продукции:

Д-т сч. 25, 26 – сумма затрат по ремонту,

К-т сч. 23 субсчет «Ремонтный цех» – сумма затрат по ремонту.

Если ремонтный фонд есть, списание затрат оформляется так:

1. Списание затрат в пределах ремонтного фонда:

Д-т сч. 89 субсчет «Ремонтный фонд» – сумма затрат по ремонту в пределах фонда,

К-т сч. 23 субсчет «Ремонтный цех» – сумма затрат по ремонту в пределах фонда.

2. Если стоимость ремонта превышает размер ремонтного фонда, тогда сумма превышения относится в расходы будущих периодов, которые учитываются на соответствующем активном счете:

Д-т сч. 31 «Расходы будущих периодов» – сумма превышения,

К-т сч. 23 субсчет «Ремонтный цех» – сумма превышения.

По мере накопления ремонтного фонда сумма превышения списывается из расходов будущих периодов в ремонтный фонд следующей проводкой:

Д-т сч. 89 субсчет «Ремонтный фонд» – сумма превышения,

К-т сч. 31 «Расходы будущих периодов» – сумма превышения.

Если ремонт выполняется подрядным способом, учет затрат ведет ремонтная организация. После окончания ремонта составляется акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов, на основании которого выписывается счет и предъявляется заказчику.

Заказчик акцептует (соглашается оплатить) полученный от подрядчика счет за выполненный ремонт так:

Д-т сч. 25, 26,

К-т сч. 60.

А если создавался ремонтный фонд, то:

Д-т сч. 89 субсчет «Ремонтный фонд»,

К-т сч. 60.

Затраты по капитальному ремонту, осуществляемому подрядным способом, могут быть списаны с кредита счета 60 в дебет счетов издержек производства и обращения.

Оплата счетов подрядчика производится с расчетного или другого счета и оформляется бухгалтерской записью:

Д-т счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

К-т счета 51 «Расчетный счет» или других счетов.

По окончании отчетного периода затраты на ремонт основных средств должны быть списаны на издержки производства или обращения в сумме фактически произведенных затрат. Сальдо по субсчету «Ремонтный фонд» счета 89 «Резерв предстоящих расходов и платежей», как правило, не должно быть.

Организации могут вначале учитывать затраты по ремонту основных средств по дебету счета 31 «Расходы будущих периодов» (с кредита материальных, расчетных и других счетов или счета 23), а с этого счета в течение года, как правило, равномерно списывать на счета издержек производства (обращения).

Ремонт и содержание основных средств непроизводственного назначения осуществляют за счет прибыли, оставшейся в организации, или фондов специального назначения – счет 88 «Нераспределенная

прибыль (непокрытый убыток)»). Фактические расходы по ремонту указанных объектов списывают в дебет счета 88 с кредита материальных, денежных и расчетных счетов (10, 70, 69, 60, 76 и др.).

УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Нематериальные активы – это объекты долгосрочного пользования (более 1 года) без материально-вещественного содержания, имеющие стоимостную оценку и приносящие доход. Они возникают из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства программы для компьютера, базы данных и т. п. Это патенты на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения, свидетельства на полезные модели, товарные знаки, знаки обслуживания и лицензионных договоров на их использование, права «ноу-хау» и т. п. Нематериальные активы – это также права пользования природными ресурсами, организационные расходы и расходы на научно - исследовательские, опытно-конструкторские разработки.

Организационные расходы, которые включают в состав нематериальных активов, – это расходы, связанные с образованием юридического лица и признанные в соответствии с учредительными документами вкладом учредителей в уставный капитал.

Расходы, связанные с переоформлением учредительных и иных документов, изготовления новых штампов, печатей и т. п., включают в состав общехозяйственных расходов организации и отражают по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы». Организации, меняющие организационно-правовую форму, покрывают эти расходы за счет прибыли, остающейся в их распоряжении.

Деловая репутация организации – это разница между стоимостью предприятия как единого имущественно-финансового комплекса с определенной репутацией, и балансовой стоимостью имущества. У нас цена фирмы определена законодательно как «разница между покупной и оценочной стоимостью имущества».

Нематериальные активы в учете отражают по первоначальной и остаточной стоимостям, и отдельно отражают их износ.

Первоначальная стоимость определяется: для объектов, внесенных в счет вкладов в уставный капитал (по согласованной стоимости);

приобретенных за плату у других организаций и лиц (по фактическим затратам на приобретение объектов и доведение их до состояния, пригодного к использованию); полученных безвозмездно от других организаций и лиц (по рыночной стоимости на дату оприходования).

Затраты на приобретение нематериальных активов – это суммы, выплаченные продавцу объекта, за информационные и консультационные услуги, регистрационные сборы, таможенные и другие расходы, связанные с приобретением объектов.

Расходы по созданию нематериальных активов и доведению их до состояния, пригодного к использованию, состоят из начисленной работникам оплаты труда, отчислений на социальные нужды, материальных затрат и расходов общепроизводственных.

Активы, поступающие в порядке обмена на какое-либо имущество, оценивают по остаточной стоимости обмениваемого имущества или его рыночной стоимости.

Акции или иные ценные бумаги, выпущенные данной организацией, оценивают по рыночным ценам на нематериальные активы или по рыночной стоимости ценных бумаг, выданных в обмен на нематериальные активы.

Пока отсутствуют какие-либо рекомендации по документальному оформлению движения нематериальных активов. Это значит, что организации должны сами разрабатывать формы документов, ориентируясь на Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете и Закон о бухгалтерском учете, который определил перечень обязательных реквизитов в документах и особенностей учитываемых объектов.

В документах в соответствии с особенностями нематериальных активов должна быть дана их характеристика, указаны порядок и срок использования, первоначальная стоимость, норма амортизации, дата ввода и вывода из эксплуатации и другие реквизиты.

Особого внимания заслуживает правильность оформления перехода права на владение нематериальными активами. Приобретенные права должны быть оформлены договорами с юридическими или физическими лицами.

Особенность некоторых нематериальных активов – необходимость принятия мер по их защите. Целесообразно разработать особые правила охраны таких объектов, предусмотреть в них список лиц, имеющих право на ознакомление с ними, обязательства этих лиц не разглашать сведения, должностные инструкции и др. сведения.

Синтетический учет нематериальных активов ведут на счетах 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам», и счет 48 «Реализация прочих активов».

Счет 04 активный, он предназначен для получения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности. Учет нематериальных активов на нем ведут в первоначальной оценке. По некоторым видам активов со счета 04 списывают на счета затрат начисленную амортизацию по этим активам.

Аналитический учет по счету 04 ведется по видам и отдельным объектам нематериальных активов.

Счет 05 «Амортизация нематериальных активов» отражает начисление и списание (при выбытии) амортизации по тем видам нематериальных активов, по которым погашение их стоимости производится с использованием счета 05.

Расходы по приобретению и созданию нематериальных активов относятся к долгосрочным инвестициям и отражаются по дебету счета 08 «Капитальные вложения» с кредита расчетных, материальных и других счетов.

После принятия на учет нематериальных активов они отражаются по дебету счета 04 «Нематериальные активы» с кредита счета 08.

Нематериальные активы, внесенные учредителями или участниками в счет вкладов в уставный капитал, оприходуются по дебету счета 04 «Нематериальные активы» с кредита счета 75 «Расчеты с учредителями».

Нематериальные активы, полученные от других организаций и физических лиц безвозмездно, в т. ч. в качестве субсидии правительства, оприходуют по дебету счета 04 и кредиту счета 87 «Добавочный капитал». Налогооблагаемая прибыль по безвозмездно поступившим нематериальным активам увеличивается на стоимость поступивших активов, но не ниже их остаточной стоимости в передающей организации.

Выбытие нематериальных активов (реализацию, списание вследствие непригодности, безвозмездную передачу или передачу в счет вклада в уставный капитал другой организации) учитывают на активно-пассивном счете 48 «Реализация прочих активов». В дебет этого счета списывают первоначальную стоимость выбывающих активов, расходы, связанные с их выбытием, НДС по реализуемым активам. По кредиту счета списывают износ по выбывающим нематериальным активам, сумму выручки от реализации или другого дохода от выбытия нематериальных активов (в корреспонденции со счетами денежных средств, 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения» и др.).

Обычно продаются не объекты нематериальных активов, охраняемые патентным правом и оформляемые лицензионными договорами, а право на их использование. Тогда стоимость нематериальных активов и сумма их износа не изменяются, а по счету реализации будет отражаться сумма выручки от продажи.

Финансовый результат от выбытия нематериальных активов списывают со счета 48 «Реализация прочих активов» на счет 80 «Прибыль и убытки». Если сумма выручки от реализации нематериальных активов превышает остаточную их стоимость и расходы, связанные с выбытием, то разницу списывают в дебет счета 48 и кредит счета 80. Если остаточная стоимость выбывших нематериальных активов

не возмещается выручкой от их реализации, разницу между ними списывают с кредита счета 48 в дебет счета 80.

При безвозмездной передаче нематериальных активов производственного назначения финансовый результат списывают в дебет счета 87 «Добавочный капитал», а при безвозмездной передаче нематериальных активов непроизводственного назначения – в дебет счета 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Фонд социальной сферы».

При передаче нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал других предприятий договорная стоимость может превышать балансовую стоимость активов, тогда сумму превышения отражают по кредиту счета 83 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетом 48. По мере начисления доходов по вкладу сумму превышения равными частями в срок, установленный учредительными документами, списывают с дебета счета 83 в кредит счета 80.

При реализации и безвозмездной передаче нематериальных активов обороты облагаются НДС. Для определения НДС нужно выяснить факты приобретения активов с НДС или без него. При безвозмездной передаче нематериальных активов плательщиком НДС является передающая сторона, а принимающая сторона платит налог на прибыль. Облагаемый оборот определяется исходя из средней цены реализации (без учета НДС), но не ниже остаточной стоимости нематериальных активов.

Нематериальные активы используются длительное время, в течение которого их стоимость ежемесячно переносится на производимую продукцию, работы или услуги начислением по ним амортизации. Не начисляется амортизация на расходы по созданию организации, признанные вкладом участников в уставный капитал, товарных знаков и знаков обслуживания. Величина амортизационных отчислений исчисляется по нормам, установленным самим предприятием, исходя из первоначальной стоимости активов и срока их полезного использования. Срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией. Если возникают затруднения в

установлении срока, он принимается за 10 лет. По окончании этого срока износ не начисляют.

Начисление амортизации по нематериальным активам целесообразно начинать с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода объектов в эксплуатацию, и прекращать с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия из эксплуатации, т. е. по аналогии с основными средствами.

При начислении износа по нематериальным активам дебетуют счета издержек производства или обращения 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» и др., а кредитуют счет 05 «Амортизация нематериальных активов». Стоимость некоторых видов нематериальных активов погашают без начисления амортизации.

Письмо Минфина РФ «Об отражении в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с приватизацией предприятия» от 23 декабря 1992 г. № 117 рекомендует разницу между покупной и оценочной стоимостью имущества списывать ежемесячно в течение 10 лет, но не более срока деятельности организации, со счета 04 «Нематериальные активы» в дебет счетов учета затрат. При таком погашении стоимости нематериальных активов сальдо по счету 04 «Нематериальные активы» отражают остаточную, а не первоначальную стоимость объекта, как при использовании счета 05.

Погашение стоимости отдельных видов нематериальных активов может не производиться. К ним относятся активы, стоимость которых со временем не уменьшается, и активы, использование которых обеспечивает постоянный уровень прибыли. Это товарные знаки, «ноу-хау» и т. п.

УЧЕТ НДС ПО ПОСТУПИВШИМ ОСНОВНЫМ СРЕДСТВАМ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫМ АКТИВАМ

Учет НДС по приобретенным основным средствам и нематериальным активам ведется на счетах 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет 1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

Счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» имеет следующие субсчета:

- 19-1 «Налог на добавленную стоимость при осуществлении капитальных вложений»;
- 19-2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»;
- 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ресурсам»;
- 19-4 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным малоценным и быстроизнашивающимся предметам» и др.

На субсчете 19-1 «Налог на добавленную стоимость при осуществлении капитальных вложений» учитываются уплаченные и причитающиеся к уплате суммы НДС, выделенные в расчетных документах по строительству и приобретению основных средств, в т. ч. отдельные объекты основных средств, земельные участки и объекты природопользования. На остальных субсчетах учет НДС ведется по соответствующим их названию ценностям.

По дебету счета 19 отражается сумма НДС по приобретенным ценностям с кредита счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

В зависимости от использования приобретенных ценностей соответствующая часть НДС списывается со счета 19 в дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом» при производственном использовании, в дебет счетов реализации при реализации ценностей, в дебет счетов учета источников покрытия затрат на непроизводственные нужды при использовании на непроизводственные нужды.

По капитальным вложениям порядок учета НДС зависит от их вида, назначения и вида хозяйствующих субъектов. По оборудованию, требующему и не требующему монтажа, сумма НДС отражается по дебету субсчета 19-1, «Налог на добавленную стоимость при осуществлении капитальных вложений», и кредиту счетов 60, 76 и др.

С принятием на учет оборудования сумма НДС по нему списывается с кредита субсчета 19-1 в дебет счета 68, субсчет 1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость». По нематериальным активам учет НДС осуществляется также.

На объем строительно-монтажных работ, выполненный подрядным способом, заказчик учитывает налог по дебету счета 08 «Капитальные вложения» и кредиту счетов 60 и 76. А по строительно-монтажным работам, выполненным хозяйственным способом, сумма начисленного НДС отражается по дебету счета 08 и кредиту счета 68. Учтенная сумма налога списывается со счета 08 через счет 46 в дебет счета 01 «Основные средства» по мере ввода в эксплуатацию объекта основных средств с последующим отнесением на издержки производства или обращения через сумму амортизации.

У фермерских хозяйств, сельхозпредприятий, у всех малых организаций суммы уплаченного НДС по приобретенным основным средствам и нематериальным активам принимаются к вычету при определении суммы НДС в момент принятия объектов на учет, поэтому такие организации счетом 19 могут не пользоваться. Вся сумма уплаченного налога по принятым на учет основным средствам списывается с кредита счета 08 в дебет счета 68, субсчет 1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

Если приобретаются основные средства и нематериальные активы для непроизводственных нужд, или легковые автомобили, микроавтобусы, сумма уплаченного налога на расчеты с бюджетом не относится и покрывается за счет соответствующих источников финансирования – списывается с кредита счета 19 в дебет счетов 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» или 96 «Целевые финансирование и поступления». По сельхозпредприятиям и фермерским хозяйствам подлежит вычету из налоговых сумм, полученных от покупателей. Основные средства и нематериальные активы, которые используются при производстве товаров (работ, услуг), освобожденных от НДС, отражаются в учете по стоимости приобретения, включая сумму

уплаченного НДС. По основным средствам и нематериальным активам, приобретенным за счет бюджетных ассигнований, сумма уплаченного НДС относится на увеличение балансовой стоимости этих объектов (учитывается на счете 08 «Капитальные вложения»).

УЧЕТ ТЕКУЩЕЙ И ДОЛГОСРОЧНОЙ АРЕНДЫ

По продолжительности арендных отношений различают три формы аренды:

- долгосрочная (лизинг) – на срок свыше 3 лет;
- среднесрочная (хайринг) – на срок от 1 до 3 лет;
- краткосрочная (рейтинг или чертер) – на срок не более 1 года.

По экономическим условиям различают две формы аренды: текущую и долгосрочную с правом выкупа.

Текущая аренда имущества состоит в сдаче внаем (аренду) имущества на определенный срок для удовлетворения временных потребностей арендатора. После окончания срока аренды имущество возвращается арендодателю. В период аренды арендатор имеет только право владения и пользования арендованным имуществом, право распоряжения этим имуществом остается у арендодателя.

Поскольку полученные в аренду объекты не увеличивают имущества, принадлежащего арендатору, основные средства, арендованные у арендатора, отражаются за балансом на предусмотренном для этого счете 001 «Арендованные основные средства». Аналитический учет на счете 001 ведут по объектам основных средств, взятых в аренду, по их первоначальной стоимости, указанной в договоре аренды.

Затраты на капитальные вложения в арендованные основные средства предусматриваются договором аренды. Затраты могут производиться арендатором за счет арендодателя и тогда относятся на уменьшение арендной платы.

Затраты арендатора, связанные с капитальными вложениями в арендованные основные средства за счет собственных средств, отражаются на калькуляционном счете 08 «Капитальные вложения».

Принятые на учет законченные капитальные вложения на основании акта приемки отражаются арендатором по дебету счета 01 в корреспонденции с кредитом счета 08.

Затраты на капитальный ремонт арендованных основных средств относятся на издержки производства арендатора или на субсчет 20 -7 «Расходы будущих периодов», с которого частями переносятся на счета учета издержек производства.

Если арендатор в соответствии с договором аренды производит капитальный ремонт за счет арендодателя, то расходы будущих периодов по частям переносятся на дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

После окончания срока аренды и возврата арендованного имущества остаточную стоимость капитальных вложений, переданных безвозмездно арендодателю, арендатор списывает на результаты деятельности малого предприятия. На счетах бухгалтерского учета арендатора в этом случае делается запись:

кредит счета 01 – дебет счета 02 – на сумму начисленного износа;

кредит счета 01 – дебет счета 80 – на сумму остаточной стоимости капитальных вложений, переданных безвозмездно арендодателю.

Для нематериальных активов существует своя оценка стоимости и классификация, свое назначение, другие нормы амортизации и т. п. В балансе нематериальные активы отражаются отдельно от основных средств по четырем строкам баланса.

Уплата причитающихся арендодателю платежей за использование долгосрочно арендуемых основных средств предприятием отражается по дебету счета 76 и кредиту счетов учета денежных средств.

Сумма начисленных процентов по договору долгосрочной аренды проводится по кредиту счета 76 в корреспонденции со счетом 88 «Фонды специального назначения», субсчет 88-3 «Фонды накопления», или со счетом 81 «Использование прибыли».

Арендатор производит амортизационные отчисления по долгосрочно арендуемым основным средствам, которые учитываются на

счете 02 «Износ основных средств», на отдельном субсчете «Износ долгосрочно арендуемых основных средств».

В договоре аренды может быть предусмотрено право арендатора выкупить долгосрочно арендуемые основные средства. Сумма, уплаченная в порядке выкупа арендованных основных средств, отражается по кредиту счета 51 «Расчетный счет» или счета 52 «Валютный счет» в корреспонденции с дебетом счета 76. (Счет 76 при этом закрывается).

Выкупленные основные средства переносятся на счет собственных основных средств по дебету счета 01 и кредиту счета 03. А сумма износа, начисленного по долгосрочно арендованным основным средствам, переносится на субсчет «Износ собственных основных средств».

ЛИЗИНГОВЫЕ ОПЕРАЦИИ И ИХ ОТРАЖЕНИЯ В УЧЕТЕ

Объект лизинга – любое движимое и недвижимое имущество, которое по действующей классификации относится к основным средствам. Субъекты лизинга это:

- лизингодатель – юридическое лицо, осуществляющее лизинговую деятельность т. е. передачу в лизинг специально приобретенного для этого имущества, или предприниматель без образования юридического лица;

- лизингополучатель – юридическое лицо или предприниматель без образования юридического лица, получающие имущество в пользование по договору лизинга.

Для лизингодателя лизинг – вид предпринимательской деятельности, направленной на инвестирование свободных или привлеченных финансовых средств. Имущество, переданное по договору лизинга, является собственностью лизингодателя и находится на его балансе.

Затраты, связанные с осуществлением капитальных вложений в приобретение лизингового имущества за счет собственных или заемных средств, отражаются по дебету счета 08 «Капитальные вложения», субсчет «Приобретение отдельных объектов основных средств», в

корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Лизинговое имущество при передаче лизингополучателю приходится на счете 01 «Основные средства», субсчет «Лизинговое имущество», в корреспонденции со счетом 08 «Капитальные вложения», субсчет «Приобретение отдельных объектов основных средств».

Интерес к лизингу связан с ускоренной амортизацией. При ускоренной амортизации лизингодатель имеет возможность возратить основную часть капиталовложений. В договоре лизинга по соглашению сторон может быть предусмотрена ускоренная амортизация с уведомлением об этом налоговых органов.

Начисление амортизации, в т. ч. с использованием коэффициентов ускорения, отражается в бухгалтерском учете у лизингодателя следующей записью:

д-т счета 20

к-т счета 02, субсчет «Износ имущества сданного в лизинг».

Сумма лизинговых платежей, причитающаяся по условиям договора лизинга, отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)». Поступление лизинговых платежей отражается по кредиту счета 76 в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Лизинг (финансовая аренда) у лизингополучателя выполняет функции финансирования, избавляя его от необходимости нести одноразовые крупные расходы на приобретение оборудования. Суммы лизинговых платежей и периодичность выплаты устанавливаются договором лизинга.

Начисление причитающихся платежей лизингодателю отражается по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом счета 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам». По мере уплаты лизинговых платежей дебетуется счет 76 и кредитуются счета учета денежных средств.

У лизингополучателя лизинговое имущество числится на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства», а лизинговые платежи в полном объеме включаются в затраты производства.

На дату выкупа лизингового имущества его стоимость списывается лизингодателем с кредита счета 01 «Основные средства» в обычном порядке. При выкупе лизингового имущества его стоимость на дату перехода права собственности списывается лизингополучателем с забалансового счета 001, одновременно производится запись:

дебет счета 01 «Основные средства»

кредит счета 02 «Износ основных средств», субсчет «Износ собственных основных средств».

Лизингодатель при переходе по условиям договора аренды материальных ценностей в собственность арендатора производит записи в учете по кредиту счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» в корреспонденции с дебетом счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств». Одновременно кредит счета корреспондируется с дебетом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам». На разницу между задолженностью по платежам (согласно договору аренды) и стоимостью имущества, предоставленного в аренду, корреспондируется счет 47 со счетом 83 «Доходы будущих периодов».

Так как предоставление лизинговых услуг означает кредитование арендатора, сумма платежа включает в себя сумму погашения стоимости объекта основных средств и проценты за пользование оборудованием. Таким образом, арендодатель вправе претендовать не только на возмещение стоимости оборудования, но и на часть прибыли, которая могла бы быть получена в процессе его хозяйственного использования. Минимальный процент за пользование оборудованием устанавливается, как правило, не ниже среднего банковского.

УЧЕТ ВЫБЫТИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Выбытие – это прекращение действия того или иного объекта. Причины выбытия могут быть разными: физический и моральный износ,

реализация, гибель от стихийных бедствий и аварий, безвозмездная передача другой организации, сдача в долгосрочную аренду и недостача, т. е. отсутствие объекта, выявленное при инвентаризации.

Порядок оформления выбытия основных средств зависит от причины выбытия. Так, реализация, безвозмездная передача и сдача в аренду оформляются актом приемки-передачи основных средств, а недостача фиксируется в акте инвентаризации. Износ, авария и стихийные бедствия, явившиеся причиной выбытия основных средств, другое дело. В этих случаях оформляется акт о ликвидации основных средств. Акт должен содержать следующие реквизиты:

- наименование и инвентарный номер;
- первоначальная стоимость и сумма износа;
- причина ликвидации;
- расходы по ликвидации (затраты труда, материалов по разборке или демонтажу ликвидируемого объекта);
- доходы от ликвидации (стоимость полученных при ликвидации материальных ценностей, которые можно использовать или реализовать);
- результат ликвидации.

Итоги ликвидации определяются так: из первоначальной стоимости вычитают сумму износа, прибавляют расходы по ликвидации и минусуют доходы от ликвидации.

Для обобщения информации о выбытии основных средств и определения финансового результата служит активно-пассивный счет 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств». По дебету счета отражается первоначальная стоимость выбывших объектов и расходы, связанные с их выбытием, а по кредиту – сумма износа, выручка от реализации имущества, стоимость полученных от ликвидации материальных ценностей.

Финансовый результат выбытия (прибыль или убытки от списания основных средств) – это разница между оборотами по дебету и кредиту счета 47. Если оборот по кредиту (Об_к) превышает оборот по дебету

(Об_д), то получена прибыль, а превышение оборота по дебету составит убыток.

Финансовый результат относят на счет 80 «Прибыли и убытки».

Глава 4 УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ ЕЕ СЕБЕСТОИМОСТИ

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Себестоимость продукции, выполненных работ или оказанных услуг складывается из затрат материальных, трудовых и финансовых ресурсов, необходимых для производства и реализации изготовленного продукта. Перечень расходов, которые относят в себестоимость продукции, работ или услуг, определяется Положением о составе затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденным Правительством РФ.

Затраты, определяющие себестоимость продукции, состоят из следующих элементов.

Это материальные затраты, включающие, в частности стоимость сырья и материалов, стоимость покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, стоимость топлива и энергии. Это затраты на оплату труда, отчисления на социальное и обязательное медицинское страхование. Это амортизация (износ) основных фондов и прочие расходы (износ нематериальных активов, платежи по обязательному страхованию имущества предприятия, арендная плата, командировочные расходы и др.).

Для правильного отражения затрат на производство в учете и калькулирования себестоимости каждого вида продукции во всех случаях необходимо точно знать что затрачено и куда направлены затраты. По этой причине затраты классифицируют по следующим параметрам:

- видам продукции (работ, услуг);
- месту возникновения затрат (по цехам, участкам, отделам и т. п.);
- технико-экономическому назначению;
- способу включения в себестоимость продукции;

- объему выпуска продукции;
- календарным периодам.

По технико-экономическому назначению затраты делят на *основные и накладные*. Основные – это затраты, обусловленные технологическим процессом изготовления продукции. К ним относятся: стоимость основных и вспомогательных материалов и комплектующих изделий, входящих в продукцию; стоимость топлива и энергии, используемых при производстве этой продукции (затраты на отопление и освещение производственных помещений сюда не включаются); заработная плата рабочих, занятых в технологическом процессе, с отчислениями на социальное и обязательное медицинское страхование; расходы на содержание и эксплуатацию оборудования.

Накладные расходы делятся на *цеховые и общехозяйственные*. Пример цеховых расходов – расходы на отопление и освещение производственных помещений цеха и цеховых служб, расходы на оплату труда инженерно-технического персонала цеха. Общехозяйственные расходы – расходы на содержание аппарата управления.

По способу включения в себестоимость затраты делят на *прямые и косвенные*. Прямые – это затраты, которые можно отнести на себестоимость каждого конкретного вида продукции. К ним относятся все основные затраты, кроме затрат на содержание и эксплуатацию оборудования. Косвенные затраты – это затраты, которые включаются в себестоимость косвенным путем, т. е. путем распределения между различными видами продукции.

По зависимости от объема выпуска продукции выделяются *условно-постоянные и условно-переменные затраты*. Условно-переменные затраты увеличиваются пропорционально объему выпуска продукции (расход сырья и материалов).

Условно-постоянные затраты не находятся в прямо пропорциональной зависимости от объема выпускаемой продукции. Например, расходы на отопление производственных помещений не возрастают при увеличении производительности труда. Вместе с тем, эти

затраты изменяются при изменении объема выпуска продукции, поэтому их называются постоянными условно.

По календарным периодам производственные затраты подразделяются на *текущие и единовременные*. Текущие – это постоянные затраты, ежедневные, относящиеся к данному месяцу (расход сырья).

Единовременные затраты однократны, они относятся к ряду последующих месяцев (затраты на ремонт оборудования).

ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Калькуляция или исчисление себестоимости продукции и учет затрат по конкретным видам продукции осуществляется по статьям калькуляции себестоимости. Группировка затрат по статьям отличается от группировки по элементам: статьи затрат показывают не только что израсходовано, но и на какие цели произведены затраты. Сначала собираются затраты структурного подразделения, затем – предприятия в целом. Затраты предприятия по изготовлению продукции образуют производственную себестоимость. Полная себестоимость изделия складывается из производственной себестоимости и расходов по ее реализации.

Основной составляющей розничной цены изделия или стоимости услуги или работы является себестоимость. Предприятие реализует продукцию посредникам или покупателям по оптовым ценам, превышающим полную себестоимость изделия на величину планируемой прибыли. Оптовая цена не может превышать цену, сложившуюся на рынке. Посредники, реализующие продукцию потребителям, взимают плату в виде торговой наценки на изделие. В этом случае розничная цена изделия представляет собой сумму оптовой цены и торговой наценки.

Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции ведется на следующих счетах:

- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательное производство»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;

- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Эти счета активные, они отражают процесс производства. Затраты на производство (средства, используемые для создания продукции) собираются по дебету этих счетов. Итак, по дебету этих счетов отражается увеличение затрат на производство, а списание затрат (уменьшение) осуществляется по кредиту этих счетов.

Счета 20, 23, 29 являются калькуляционными, а счета 25, 26 — собирательно-распределительными.

Прямые затраты на производство сразу относят в дебет счетов 20 и 23 в зависимости от места возникновения затрат (основное или вспомогательное производство). При этом затраты вспомогательных цехов распределяются в конце месяца между потребителями их продукции – другими цехами и службами.

Косвенные затраты собираются сначала по дебету счетов 25, если это цеховые расходы, и 26, если это общезаводские расходы. В конце месяца они списываются с кредита этих счетов в дебет счета 20 путем распределения между отдельными видами продукции пропорционально объему выпуска. В итоге на счете 20 будут собраны все затраты на производство данного вида продукции.

Счета 20, 23 и 29 могут иметь по итогам отчетного периода дебетовое сальдо, показывающее стоимость незавершенного производства. Счета 25 и 26 никогда не имеют сальдо – это собирательно-распределительные счета.

Счет 29 «Обслуживание производства и хозяйства» занимает особое положение, на нем обобщается информация о затратах, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и услуг, не являющихся целью создания данного предприятия. Имеются в виду затраты состоящих на балансе предприятия жилых домов, общежитий, столовых, детских садов и т. п.

В соответствии с нормативами в себестоимость продукции включаются затраты, связанные с основной предпринимательской деятельностью. Затраты инвестиционной деятельности (капитальные и

финансовые вложения) в себестоимость продукции не включаются. В себестоимость продукции не включаются и другие расходы, не связанные с производством продукции – расходы по благоустройству городов, оказанию помощи сельскому хозяйству, содержанию культурно - бытовых объектов и др.

Текущие расходы, к примеру затраты на подготовку и освоение производства продукции индивидуального изготовления, включаются в себестоимость, а единовременные расходы на подготовку и освоение производства новых видов продукции серийного и массового изготовления и издержки производства не включаются, они возмещаются за счет специальных источников.

Затраты на производство продукции (работ, услуг) включаются в себестоимость продукции того отчетного периода, к которому относятся, независимо от оплаты – предварительной или последующей. Имеется в виду арендная плата, плата за абонентское обслуживание, плата за подписку на периодические издания нормативно -технического характера и т. п.

Многие из перечисленных расходов корректируются с учетом утвержденных лимитов, норм и нормативов в соответствии с изменениями и дополнениями, внесенными в Положение о составе затрат, что важно для налогообложения. Для налогообложения затраты на командировки, представительские расходы и расходы на содержание служебного автотранспорта, компенсации за использование личных легковых автомобилей для служебных поездок принимаются в пределах, которые устанавливаются законодательством.

Расходы на рекламу также включаются в себестоимость продукции в пределах утвержденных норм.

Затраты по оплате процентов по просроченным кредитам налоговыми органами не принимаются, а по оплате процентов банков принимаются в пределах учетной ставки Центрального банка РФ. Затраты по оплате процентов по просроченным бюджетным ссудам в себестоимость продукции (работ, услуг) также не включаются, а по

оплате процентов по бюджетным ссудам принимаются в пределах ставок, установленных законодательством.

Оплата за обучение по договорам с учебными заведениями для подготовки, повышения квалификации и переподготовки кадров для налогообложения включается в себестоимость продукции в порядке, установленном законодательством. А расходы, связанные с содержанием учебных заведений и оказанием им бесплатных услуг, в себестоимость продукции не включаются.

При определенных условиях некоторые виды расходов в себестоимость продукции не включаются, а возмещаются за счет чистой прибыли организации. К ним относятся затраты, связанные с ревизией или аудиторской проверкой финансово-хозяйственной деятельности организации, проводимой по инициативе одного из учредителей организации, в то время как расходы по обязательному аудиту включаются в себестоимость продукции. Платежи за предельно допустимые выбросы загрязняющих веществ в природную среду осуществляются за счет себестоимости продукции, а за превышение их – за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Себестоимость продукции – это один из основных показателей работы предприятия. Исчисление себестоимости продукции называется калькуляцией. Различают плановую, сметную, нормативную и отчетную (фактическую) калькуляции.

Плановые калькуляции определяют среднюю себестоимость продукции на плановый период. Их составляют исходя из норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Для планируемого периода нормы расходов являются средними.

Сметная калькуляция – это разновидность плановой, которую составляют на разовое изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и т. п.

Нормативные калькуляции составляются на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат. Их называют текущими нормами затрат. Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям предприятия на данном этапе. В начале года текущие нормы затрат, как правило, выше средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию. В конце года текущие нормы затрат ниже. Естественно, нормативная себестоимость продукции в начале года будет выше плановой, в конце года – ниже.

Отчетные или фактические калькуляции составляют по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство продукции, они отражают фактическую себестоимость продукции, (В фактическую себестоимость продукции включаются и не планируемые производственные расходы.)

Исчисляют себестоимость продукции разными методами. Под методом калькуляции понимают систему приемов, используемых для исчисления себестоимости единицы продукции. Выбор метода определяется типом производства, наличием незавершенного производства, длительностью производственного цикла, номенклатурой вырабатываемой продукции, сложностью производства.

В промышленности применяют нормативный, позаказный, попередельный и попроцессный (простой) методы учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции.

Нормативный метод применяют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной, сложной продукции. Сущность метода в следующем.

Все виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями; обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм с указанием участка возникновения отклонений, причин и виновников отклонений; учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат в результате внедрения организационно-технических мероприятий, и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции.

Фактическая себестоимость определяется сложением суммы затрат по текущим нормам с величиной отклонений от норм и величиной изменений норм:

$$З_{\text{ф}} = З_{\text{н}} + О + И,$$

где $З_{\text{ф}}$ – фактические затраты;

$З_{\text{н}}$ – нормативные затраты;

$О$ – величина отклонений от норм;

$И$ – величина изменений норм.

Отклонения фактических затрат определяют методом документирования (инвентарным методом). Текущий учет затрат по нормам и отклонений ведут по прямым расходам (сырье, материалы, заработная плата). Отклонения по косвенным расходам распределяются между видами продукции по истечении месяца. Аналитический учет затрат на производство продукции ведут в карточках или оборотных ведомостях, которые составляют по отдельным видам или группам продукции.

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции обеспечивает оперативный контроль за производственными затратами по текущим нормам, а также контроль отклонений от норм и точное калькулирование себестоимости продукции.

Показный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется на ремонтных работах и некоторых других. В данном случае объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. Заказом может быть изделие, ремонтные, монтажные или экспериментальные работы. Заказы могут выдаваться не на изделие в целом, а на его агрегаты или узлы, представляющие законченные конструкции.

Для учета затрат на каждый заказ открывают отдельный аналитический счет с указанием шифра заказа. Учет прямых затрат ведут на основании первичных документов по учету выработки, расходу материалов и т. п. Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами условно по принятым в данном производстве способам.

При позаказном методе учета затрат отчетную калькуляцию составляют после выполнения заказа.

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется в производствах с комплексным использованием сырья и в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где сырье и материалы проходят несколько фаз обработки (переделов). Затраты учитывают не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по переделам.

При комплексном использовании сырья или полуфабрикатов продукцию различных сортов и марок переводят в условный сорт с помощью системы коэффициентов, а при изготовлении из одного и того же вида сырья нескольких продуктов выделяют основной продукт. Остальные продукты рассматриваются как побочные и оцениваются по установленным ценам. Стоимость побочной продукции вычитают из общей суммы затрат на производство, а оставшиеся затраты относят на себестоимость основного продукта.

При попередельном методе используют важнейшие элементы нормативного метода – систематическое выявление отклонений фактических затрат от текущих норм (плановой себестоимости) и учет изменений этих норм. В первичной документации и оперативной отчетности фактический расход сырья, материалов, полуфабрикатов, энергии и другого вида затрат сопоставляют с нормативным. Использование элементов нормативного метода позволяет контролировать затраты на производство, вскрывать причины отклонений от норм, выявлять резервы снижения себестоимости продукции.

Попроцессный (простой) метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяют в отраслях с узкой номенклатурой продукции и где незавершенное производство отсутствует полностью или частично.

УЧЕТ ПО ЭЛЕМЕНТАМ ЗАТРАТ

Перечень элементов затрат и порядок их учета регламентирован Положением о составе затрат с изменениями и дополнениями к нему. Элемент «Материальные затраты» отражает стоимость:

- приобретенных сырья и материалов, которые используются на производственные нужды, а также комплектующих изделий и полуфабрикатов;
- работ и услуг производственного характера, которые выполняются сторонними организациями или производственными подразделениями предприятия, не относящимися к основному виду деятельности;
- природного сырья;
- топлива, приобретаемого и расходуемого на технологические цели, выработки всех видов энергии, отопления, транспортных работ по обслуживанию производства, выполняемых транспортом организации;
- покупной энергии всех видов, расходуемой на технологические, производственные и хозяйственные нужды;
- потерь от недостачи поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли.

Стоимость материальных ресурсов формируется исходя из цен приобретения, наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, которые выплачиваются снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимости услуг товарных бирж, включая брокерские услуги, таможенных пошлин, платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями.

Из затрат на материальные ресурсы в себестоимость продукции не включается стоимость возвратных отходов. Под возвратными отходами понимают остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, которые образовались в процессе производства продукции, полностью или частично утратили потребительские качества исходного ресурса и в силу этого используются с повышенными затратами или не используются по прямому назначению совсем.

Оцениваются возвратные отходы по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если они могут быть применены для основного производства, но с повышенными затратами для нужд вспомогательного производства, изготовления предметов широкого потребления (товаров культурно -бытового назначения) или реализованы на сторону. Оцениваются также по полной цене исходного материального ресурса, если реализуются на сторону для использования в качестве полноценного ресурса.

«Затраты на оплату труда». Этот элемент группирует затраты на оплату труда производственного персонала, включая премии рабочим и служащим за производственные результаты, стимулирующие и компенсирующие выплаты, в т. ч. компенсации по оплате труда в связи с индексацией доходов в пределах норм, предусмотренных законодательством, компенсации, выплачиваемые в установленных законодательством размерах женщинам, которые находятся в частично оплачиваемом отпуске по уходу за ребенком, затраты на оплату труда работников, не состоящих в штате.

Элемент «Отчисления на социальные нужды» отражает обязательные отчисления органам государственного социального страхования, Пенсионного фонда, фондов занятости и медицинского страхования.

Элемент «Амортизация основных фондов» отражает сумму амортизационных отчислений на полное восстановление основных производственных фондов, а также амортизационные отчисления от стоимости основных фондов (помещений), предоставляемых бесплатно организациям общественного питания, обслуживающим трудовые коллективы, а также от стоимости помещений и инвентаря, предоставляемых медицинским учреждениям для организации медпунктов на территории организации.

Элемент «Прочие затраты» отражает налоги, сборы, плат ежи, в т. ч. по обязательным видам страхования, отчисления в страховые фонды и другие обязательные отчисления, которые производятся в установленном законодательством порядке, платежи за выбросы

загрязняющих веществ, затраты на оплату процентов по полученным кредитам, на командировки, за подготовку и переподготовку кадров, оплату услуг связи, вычислительных центров, банков, отчисления в ремонтный фонд, а также другие затраты, которые входят в состав себестоимости продукции.

Учитывают расходы по элементам затрат в журнале-ордере № 10.

УЧЕТ ЗАТРАТ ПО СТАТЬЯМ КАЛЬКУЛЯЦИИ

Учет материальных затрат. Материалы отпускаются в производство в соответствии с нормами расхода по массе, объему, площади или счету и оформляют лимитно-заборными картами, требованиями или накладными. Расход сырья и материалов в производстве – это их потребление в процессе производства. Заметим, что отпуск сырья и материалов в цеха рассматривается не как расход на производство, а как перемещение материальных ценностей.

В конце отчетного периода (по истечении месяца) цеха составляют отчеты о расходе сырья и материалов, в которых указывают нормативный и фактический расходы на каждый вид продукции или на несколько видов продукции в целом. Если допущен перерасход или экономия, в отчетах дается объяснение причин. На основании этих отчетов цехов бухгалтерия составляет по каждому синтетическому счету в отдельности ведомости распределения израсходованных сырья и материалов, с которых расход сырья и материалов отражается по каждому аналитическому счету, открываемому в развитие синтетических производственных счетов.

Часто распределение сырья и материалов по видам продукции ведется прямым путем, так как в первичных документах по их расходованию указывается вид (код) изделия. Однако в ряде отраслей и производств сырье и материалы расходуются на группу изделий, поэтому по видам продукции они распределяются косвенно – нормативным или коэффициентным способом.

При нормативном способе фактически израсходованное сырье и материалы распределяются по видам продукции пропорционально расходу их по норме. При коэффициентном способе распределения

является коэффициент содержания, показывающий соотношение потребления сырья и материалов по каждому изделию.

Стоимость израсходованных в производстве сырья и материалов отражается за вычетом стоимости возвратных отходов. Количество и стоимость возвратных отходов целесообразно по каждому виду продукции определять прямым путем, а при невозможности определения надо распределять возвратные отходы по видам продукции пропорционально количеству и стоимости израсходованных сырья или материалов.

Вспомогательные материалы учитываются в основном так же, как и основные, но между объектами калькуляции они распределяются, как правило, косвенным путем, пропорционально сметным ставкам, которые устанавливают на единицу продукции исходя из нормы расхода вспомогательных материалов на технологические цели и их плановой себестоимости. Сметные ставки пересматриваются по мере изменения норм расхода или цен.

Статья «Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций» отражает затраты на покупные изделия и полуфабрикаты, используемые для производства готовой продукции. Сюда же включают затраты на оплату услуг производственного характера (по обработке сырья и материалов, внутризаводскому перемещению сырья и материалов и др.), которые выполняются сторонними организациями. Эти затраты могут быть прямо отнесены на себестоимость отдельных изделий.

Статья «Топливо и энергия на технологические цели» отражает расходы топлива, горячей и холодной воды, пара, сжатого воздуха, холода, которые используются непосредственно в производстве продукции. Расход энергии по отдельным цехам и участкам определяют по счетчикам и приборам.

Распределение стоимости топлива и энергетических расходов между отдельными видами продукции ведется в ведомости распределения услуг вспомогательных производств и хозяйств.

Энергетические расходы распределяют между отдельными видами продукции исходя из норм и действующих цен.

Учет затрат на оплату труда. Статья «Заработная плата производственных рабочих» учитывает основную и дополнительную заработную плату рабочих и инженерно-технических работников, непосредственно связанных с выработкой продукции. Для отнесения суммы заработной платы и отчислений органам социального страхования на объекты калькуляции составляют разработочную таблицу распределения заработной платы. Ее составляют на основании первичных документов по учету выработки и расчетно-платежных ведомостей.

Основная зарплата рабочих включается в себестоимость отдельных видов продукции или однородных ее видов прямым путем. Часть заработной платы, которую невозможно отнести на себестоимость отдельных изделий прямым путем, распределяют косвенно пропорционально сметной ставке соответствующих расходов на единицу продукции. Дополнительную заработную плату рабочих и отчисления на социальные нужды с их заработной платы распределяют между видами продукции пропорционально основной заработной плате рабочих.

Учет расходов на подготовку и освоение производства. Статья «Расходы на подготовку и освоение производства» отражает следующие затраты:

- расходы на создание новых организаций, производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы);
- расходы на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного и массового производства;
- затраты по подготовительным работам в добывающих отраслях.

Пусковые расходы в себестоимость отдельных видов продукции включаются по нормам погашения, устанавливаемым на единицу продукции исходя из общей суммы расходов, длительности периода их погашения и планового объема выпуска продукции в этом периоде.

К расходам на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного или массового производства, относят

затраты на проектирование и конструирование, разработку технологии изготовления продукции, переоснастку и переналадку оборудования и др.

Перечисленные расходы предварительно учитывают на счете 31, а с момента перехода к индивидуальному и мелкосерийному производству перечисляют со счета 31 в дебет счета 20.

Следует отличать расходы на подготовку и освоение производства новых видов продукции серийного и массового производства и технологических процессов. Эти расходы не относят на себестоимость продукции (работ, услуг) и возмещают за счет внебюджетных фондов финансирования отраслевых и межотраслевых научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ и мероприятий по освоению новых видов продукции.

Затраты по подготовительным работам в добывающих отраслях предварительно учитывают на счете 31 «Расходы будущих периодов», а затем списывают на себестоимость продукции на основании расчетов и исходя из сроков погашения.

Учет расходов по обслуживанию производства и управлению. Это расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Первые два вида включаются в себестоимость продукции по статье «Общепроизводственные расходы» и учитываются на синтетическом счете 25 «Общепроизводственные расходы». Общехозяйственные расходы учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы» и по такой же статье включаются в себестоимость продукции.

Эти счета активные, собирательно-распределительные. На дебете счетов в течение месяца отражаются затраты, по кредиту ведется списание затрат на производственные счета. По завершению месяца остатки на этих счетах отсутствуют.

Для названных расходов установлена единая методика контроля затрат: по каждому виду составляется плановая смета с подразделением по статьям, аналитический учет затрат ведется по статьям в соответствии

с установленной номенклатурой, фактические затраты по статьям сопоставляются со сметными и фиксируются отклонения.

Этим расходам характерны некоторые различия. Так, расходы по содержанию и эксплуатации оборудования считаются условно - переменными, т. е. зависящими от объема производства продукции, а цеховые и общезаводские расходы – условно-постоянными, т. е. не зависящими от объема производства продукции. Кроме того, в составе общехозяйственных расходов размер многих из них регламентируется государством.

На отдельном субсчете счета 25 «Общепроизводственные расходы» учитываются расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования. Для аналитического учета расходов по содержанию и эксплуатации оборудования используют ведомости учета затрат цехов (ф. № 12), которые открывают на каждый цех в отдельности. Запись в ведомость производят на основании первичных документов и разработочных таблиц распределения материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств, расчета амортизации основных средств, износа МБП и листов-расшифровок по прочим денежным расходам, отраженным в журналах-ордерах.

Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования по окончании месяца списывают на счета 20 «Основное производство» и 28 «Брак в производстве» (для исправимого брака) и распределяют между отдельными видами продукции и незавершенным производством пропорционально нормативным ставкам на содержание и эксплуатацию оборудования. Если сметных ставок нет, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования распределяют между видами продукции пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих.

Распределение косвенных расходов между объектами калькуляции осуществляют несколькими способами: пропорционально основной заработной плате, нормативным или плановым затратам, сметным (нормативным) ставкам на содержание и эксплуатацию оборудования, массе и объему продукции, количеству отработанных рабочими

человеко-часов, количеству машино-часов работы оборудования и др. Выбирая способ распределения косвенных расходов, организация должна учитывать специфику своей работы, в том числе уровень механизации и автоматизации отдельных подразделений, квалификацию учетных работников и др.

На другом субсчете счета 25 «Общепроизводственные расходы» ведут учет расходов по обслуживанию, организации и управлению структурным подразделением. Аналитический учет второй части общепроизводственных расходов ведут по каждому цеху в отдельности в ведомости учета затрат цехов. По истечении месяца собранные в ведомости ф. № 12 расходы списываются на счета 20 «Основное производство» и 28 «Брак в производстве».

От раздельного учета расходов по содержанию и эксплуатации оборудования и других общепроизводственных расходов в малых организациях можно отказаться. Организация сама устанавливает номенклатуру статей общепроизводственных расходов с выделением наиболее существенных. Эти расходы целесообразно закрепить за центрами затрат и центрами ответственности для усиления контроля за затратами.

Расходы, общие для всей организации, учитываются на активном синтетическом счете 26 «Общехозяйственные расходы». Аналитический учет ведут по отдельным статьям, сгруппированным в четырех разделах:

- А. Расходы на управление организацией.
- Б. Общехозяйственные расходы.
- В. Сборы и отчисления.
- Г. Общезаводские непроизводительные расходы.

Аналитический учет общехозяйственных расходов ведут в ведомости учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов (ф. № 15). Ведомость составляют на основании первичных документов распределения материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств, расчета амортизации основных средств, износа МБП и листов - расшифровок по прочим денежным расходам. По окончании месяца

общехозяйственные расходы распределяют и списывают на основное, вспомогательное и непромышленное производства и хозяйства и другие счета затрат.

Для распределения общепроизводственных и общехозяйственных затрат составляют специальные ведомости их распределения. В организациях промышленности общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяют между объектами калькуляции пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих. Списание общехозяйственных расходов по назначению отражается при журнально - ордерной форме учета в журналах-ордерах 10 и 10/1 и оформляется бухгалтерскими записями:

Д-т счета 20 «Основное производство» – на сумму расходов, относящихся к основному производству;

Д-т счета 23 «Вспомогательные производства» – на сумму расходов, относящихся к вспомогательным производствам;

Д-т счета 63 «Расчеты по претензиям» – на сумму расходов, причитающихся к получению от поставщиков в возмещение потерь от простоев по внешним причинам;

Д-т счета 80 «Прибыли и убытки» – на сумму расходов, понесенных предприятиями в результате временной остановки производства и др.;

К-т счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Многие виды затрат в составе общехозяйственных и общепроизводственных расходов ограничены утвержденными в установленном порядке лимитами, нормами и нормативами для налогообложения, контроля затрат и других целей. Это командировочные, представительские расходы, расходы на подготовку и переподготовку кадров и др.

По командировочным расходам в соответствии с письмом Минфина РФ от 27 мая 1996 г. № 48 оплата найма жилого помещения возмещается командированному работнику по фактическим расходам, подтвержденным соответствующими документами, но не более 145 руб. в сутки (при отсутствии подтверждающих документов – 4,5 руб. в сутки),

оплата суточных – 22 руб. за каждый день нахождения в командировке. Эти лимиты введены в действие с 1 июня 1996 г. Затраты за пользование в поездах постельными принадлежностями возмещают по фактическим расходам, подтвержденным соответствующими документами.

Указанные расходы отражают также на счете 25 «Общепроизводственные расходы».

Представительские расходы – это затраты организаций по приему и обслуживанию представителей других организаций, прибывших для переговоров с целью установления взаимовыгодного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета (правления) организации и ревизионной комиссии. Представительские расходы признаются налоговыми органами в пределах, утвержденных советом (правлением) смет на отчетный год. Общая сумма расходов по смете и фактические расходы не должны превышать предельных размеров, исчисленных по нормативам, установленным Минфином РФ.

Включение представительских расходов в себестоимость продукции (работ, услуг) разрешается только при наличии оправдательных первичных документов, в которых должны быть указаны дата и место, программа проведения приема, приглашенные лица, участники со стороны организации, расходы.

Предприятия должны определить конкретный порядок расходования средств на представительство, их документального оформления и контроля, включая установление круга лиц, имеющих отношение к этой стороне деятельности организации. Расходы, по которым невозможно предоставить оправдательные документы (посещение буфета в театре и др.), принимаются к учету по актам или докладным запискам, с решением администрации организации о принятии их к учету.

Представительские расходы отражаются по счету 26 «Общехозяйственные расходы» с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Суммы представительских расходов включаются в себестоимость продукции без НДС.

Надо иметь в виду, что представительские расходы нормируются не только в зависимости от объема реализации продукции, но и с учетом ранга участников делегации. Минфин РФ 27 мая 1996 г. установил следующие нормы расходов на 1 человека: оплата питания в сутки – до 85 руб.; оплата завтрака, ужина, обеда, связанного с официальным приемом, в зависимости от ранга участников – от 95 до 115 руб.; буфетное обслуживание – до 5 руб.; культобслуживание – до 12 руб.; бытовое обслуживание и прочие расходы – до 4,7 руб.; приобретение сувениров – 45 руб. для членов делегации и 76 руб. для руководителя делегации; оплата труда переводчиков – до 24 руб.

Нормы и порядок возмещения расходов при направлении работников организаций для выполнения монтажных, наладочных, строительных работ, на курсы повышения квалификации, а также за подвижной и разъездной характер работы, за производство работ вахтовым методом и полевые работы, за постоянную работу в пути регламентирует Минтруда РФ.

Учет потерь от брака. Одним из резервов повышения производительности труда и рентабельности производства является недопущение потерь от брака и переделок некачественно выполненных работ (услуг, изготовленных изделий). Между тем, надо признать, учет брака является одним из недостаточно разработанных вопросов и ведется далеко не на всех предприятиях.

Основанием для учета потерь от брака является акт о браке.

Статья «Потери от брака» есть, как правило, только в отчетных калькуляциях. Браком считаются изделия и полуфабрикаты, которые по качеству не соответствуют установленным стандартам, техническим условиям или договорам. В зависимости от характера дефектов, обнаруженных при оценке готовой продукции или полуфабрикатов, брак делят на исправимый и неисправимый (окончательный).

Работники отдела технического контроля при выявлении брака делают соответствующие отметки в первичных документах по учету

выработки. Неисправимый брак оформляется актом о браке или ведомостью о браке, в которых фиксируется несколько фактов брака. Акт составляется работником технического контроля, мастером и начальником цеха и передается в бухгалтерию, где калькулируется себестоимость брака. Акт утверждается руководителем организации, который принимает решение о порядке списания потерь от брака (за счет виновных лиц или за счет производства).

Себестоимость внутреннего окончательного брака складывается из фактических затрат по установленным статьям расходов, за исключением затрат по статьям: «Расходы на подготовку и освоение производства»; «Общехозяйственные расходы»; «Потери от брака»; «Прочие производственные расходы». При большой номенклатуре изделий брак обычно оценивают исходя из плановой или нормативной себестоимости.

Себестоимость исправимого брака определяют исходя из стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, израсходованных на исправление брака, заработной платы рабочих, занятых исправлением брака, отчислений на социальные нужды и соответствующей доли общепроизводственных расходов. Потери от внутреннего исправимого брака определяют вычитанием из его себестоимости сумм, которые удерживают с виновников.

При вине в браке поставщиков сырья, материалов и полуфабрикатов в себестоимость внутреннего окончательного и исправимого брака включают также долю общезаводских расходов в процентном отношении по утвержденному плану и заработной плате, начисленной за операции до момента обнаружения окончательного брака или до момента доработки исправимого брака.

Стоимость внешнего брака состоит из производственной себестоимости забракованной продукции, расходов по приобретению этой продукции покупателями, транспортных расходов при замене забракованной продукции или расходов потребителя на исправление забракованной продукции. Штрафы, которые выплачивают покупателям

за поставку бракованной продукции, относят на счет «Прибыли и убытки» и в стоимость потерь от брака не включаются.

Синтетический учет потерь от брака ведется на активном счете 28 «Брак в производстве». По дебету этого счета отражаются затраты по исправлению частичного брака (с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.), а также себестоимость окончательного брака (с кредита соответствующего счета производства).

Потери от брака списываются с кредита счета 28 «Брак в производстве» в дебет различных счетов в зависимости от причин брака и порядка возмещения потерь:

счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – если брак произошел по вине рабочих;

счета 63 «Расчеты по претензиям» – если брак произошел по вине поставщиков недоброкачественных сырья и материалов;

счета 10 «Материалы» – на стоимость забракованных изделий по цене возможного использования;

соответствующего счета производства, если не возмещенные потери от брака относятся на себестоимость готовой продукции.

Аналитический учет потерь от брака ведут в разрезе цехов, по видам продукции и статьям расходов.

Учет потерь от простоев и прочих производственных расходов. Простои могут быть вызваны разными причинами: внутренними (т. е. по вине предприятия), внешними (по вине поставщиков сырья и материалов, из-за прекращения подачи электроэнергии, воды и т. п.), стихийными бедствиями.

Простои оформляют простойными листками, указывая время простоя, причины, причитающуюся рабочим за простой сумму заработной платы и другие необходимые сведения,

В состав потерь от простоев по внутренним и внешним причинам включают оплату труда рабочих за время простоя, отчисления на социальные нужды, стоимость сырья, материалов, топлива и энергии, непроизводительно затраченных за это время. Потери от простоев по

внутренним причинам учитывают по статье «Ощепроизводственные расходы».

В состав потерь от простоев по внешним причинам включают и соответствующую долю оощепроизводственных расходов. Если эти потери не подлежат возмещению, их относят на виновные организации или на ообщехозяйственные расходы. Потери от простоев, вызванных стихийными бедствиями, списывают на уменьшение прибыли организации.

Статья «Прочие производственные расходы» учитывает расходы, не входящие ни в одну из указанных статей затрат. Это затраты на гарантийное обслуживание и ремонт продукции, проданной с гарантией, отчисления на расходы по технической пропаганде и др. Прочие производственные расходы относят на себестоимость соответствующих видов продукции прямым путем. Если это невозможно, расходы распределяются между всеми ними пропорционально их производственной себестоимости.

Учет, оценка и инвентаризация незавершенного производства. При калькуляции себестоимости продукции затраты отчетного месяца корректируют на разницу в стоимости незавершенного производства на начало и конец месяца, т. е. к стоимости незавершенного производства на начало месяца прибавляют затраты отчетного месяца и вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца.

К незавершенной относится продукция, которая не прошла все стадии производственного процесса, а также неукomплектованные изделия, не прошедшие испытаний и технической приемки.

Объем незавершенного производства определяют следующими методами: взвешиванием, штучным учетом, объемом измерением, условным пересчетом, по данным партионного учета.

Остатки незавершенного производства на конец отчетного периода в массовом и серийном производстве можно оценивать в балансе по нормативной или плановой производственной себестоимости (полной или неполной в зависимости от порядка списания ообщехозяйственных

расходов), по прямым статьям расходов, а также по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. При единичном производстве незавершенное производство отражается в балансе по фактическим производственным затратам.

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ОСНОВНОЕ И ВСПОМОГАТЕЛЬНЫЕ ПРОИЗВОДСТВА НА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

На малых предприятиях с помощью счетов, которые служат для учета затрат на производство, собирается и обобщается информация, а также ведется наблюдение за производственными и связанными с ними хозяйственными процессами.

Основное назначение таких счетов – выявить затраты на производство и обеспечить контроль за формированием фактической себестоимости продукции.

Для повышения эффективности в составе синтетического счета 20 «Основное производство» малым предприятиям в рабочем Плана счетов бухгалтерского учета рекомендуется предусмотреть следующие субсчета:

20-1 «Основное производство»;

20-2 «Вспомогательные производства»;

20-3 «Подготовка и освоение производства новых видов продукции»;

20-4 «Брак в производстве»;

20-5 «Некапитальные работы».

Для обобщения информации о затратах основного производства предназначен субсчет 20-1 «Основное производство». По дебету этого субсчета отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции (выполнением работ, оказанием услуг), а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, расходы на подготовку и освоение производства и потеря от брака.

По кредиту субсчета 20-1 отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

Аналитический учет по этому субсчету ведется по статьям затрат, видам выпускаемой продукции и отдельным ее наименованиям.

На малых предприятиях основное производство не может функционировать без вспомогательных и обслуживающих производств. Оно нуждается в обслуживании различными видами энергии; транспортном обслуживании; ремонте основных средств и нематериальных активов; изготовлении инструментов, штампов, запасных частей, строительных деталей и конструкций; добыче камня, гравия, песка и др. материалов; лесозаготовке, распиловке леса и т. д.

По характеру технологического процесса вспомогательные и подсобные производства подразделяются на простые и сложные.

Простое состоит из одного передела, характеризуется технологической непрерывностью и массовым выпуском однородной продукции (например, добычей гравия, выработкой электроэнергии, пара, приготовлением раствора и т. п.).

Калькулирование себестоимости продукции в сложных производствах, как правило, организуется по передельно -нормативному методу. При этом аналитический учет ведется по отдельным производственным переделам (фазам) и статьям затрат.

Так, в деревообрабатывающих производствах практикуется два передела: распиловка леса и изготовление столярных изделий и деревянных конструкций. В производстве красного кирпича четыре передела

– добыча и приготовление глины (сырца), формовка и сушка, обжиг.

Незавершенное производство здесь состоит в основном из полуфабрикатов собственного производства (переделов) и оценивается по фактической себестоимости.

В подсобных производствах применяется также позаказный метод, при котором объектом калькулирования является отдельный заказ (на капремонт инвентарного объекта и т. п.).

Незавершенное производство при позаказном методе учета оценивается по плановой себестоимости, исходя из процента технической готовности заказа.

На производствах, вырабатывающих неоднородную продукцию, учет затрат ведется по статьям утвержденной номенклатуры затрат в целом по подсобному производству. Потом эти затраты распределяются по видам продукции с применением условных коэффициентов.

Готовая продукция вспомогательных и подсобных производств учитывается по ведомости выработки, актам, путевым листам, сдаточным накладным, нарядам и др. В основное производство она передается по фактической себестоимости, а реализуемая на сторону продукция вспомогательных и подсобных производств – по договорным ценам или тарифам.

Субсчет 20-2 «Вспомогательные производства» используется вспомогательными и подсобными производствами для обобщения информации о затратах и выпуске продукции.

По дебету субсчета 20-2 отражают прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств и потерь от брака.

По кредиту субсчета 20-2 отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции (выполненных работ, оказанных услуг). Эти суммы списываются с субсчета 20-2 в дебет счетов:

20-1 «Основное производство» – при отпуске продукции основному производству;

46 «Реализация продукции (работ, услуг)» – при выполнении работ и услуг для сторонних организаций.

Остаток по субсчету 20-2 на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

СВОДНЫЙ УЧЕТ ЗАТРАТ

Сводный учет затрат на производство при журнально-ордерной форме учета осуществляется в журнале-ордере № 10, который

составляется на основании итоговых данных ведомостей учета затрат цехов (ф. № 12), учета затрат обслуживающих производств и хозяйств (ф. № 13), учета потерь в производстве (ф. № 14), учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов (ф. № 15) и др. Перечисленные ведомости составляются на основании ведомостей распределения сырья и материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств, расчетов по амортизационным отчислениям, расшифровок по прочим денежным расходам.

Сводный учет затрат организуют по бесполуфабрикатному или полуфабрикатному варианту. По бесполуфабрикатному варианту ограничиваются учетом затрат по каждому цеху, движение полуфабрикатов не отражается, а контроль за их движением от цеха к цеху осуществляется бухгалтерией по данным оперативного учета в натуральном выражении. Себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют – исчисляют себестоимость готового продукта.

По полуфабрикатному варианту движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляется бухгалтерскими записями, себестоимость полуфабрикатов калькулируется после каждого передела. Этот вариант учета позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях обработки и обеспечивает более действенный контроль за процессом формирования себестоимости продукции.

Для ведения сводного учета затрат на производство применяется ведомость сводного учета затрат на производство.

С Планом счетов 1991 г. можно использовать методику группировки и списания затрат на производство, предусматривающую разделение затрат на переменные, условно-переменные и условно-постоянные, и исчисление неполной (частичной) производственной себестоимости продукции. Переменные расходы учитывают на калькуляционных счетах 20, 23 и 29. Условно-переменные расходы предварительно учитывают на счете 25, а затем списывают на счета 20 и 23. Условно-постоянные расходы в части производственных затрат учитываются на счете 26, а в части коммерческих – на счете 43

«Коммерческие расходы». В конце отчетного периода условно - постоянные расходы списывают со счетов 26 и 43 в дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

При этой методике группировки и списания затрат на производство на счетах 20, 23, 29 отражается неполная производственная себестоимость продукции (нет общехозяйственных расходов). По окончании отчетного периода неполная фактическая себестоимость продукции списывается с кредита счетов 20, 23 и 29 в дебет счетов 40, 37 и других счетов. Из этого следует, что готовая продукция, отгруженные товары и незавершенное производство также будут отражаться в учете и отчетности по неполной себестоимости.

При использовании новой методики система учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции становится ближе к системе «директ-костинг», которая используется в странах с развитой рыночной экономикой.

УЧЕТ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

Под центром ответственности понимают часть организации, по которой целесообразно собирать и обобщать бухгалтерскую информацию о ее деятельности. Делается это для того, чтобы оперативно контролировать затраты и результаты деятельности центров, оценивать деятельность руководителей. Такой учет и система контроля могут быть внедрены при условии точного определения сферы ответственности каждого менеджера.

Различают три типа центров ответственности: центр затрат, центр прибыли и центр инвестиций. Центр затрат контролирует только затраты. Основная цель менеджера этого центра – минимизировать затраты на производство продукции. Итоги оценивают на основе сопоставления сметы и отчета о фактических затратах.

Центр прибыли контролирует затраты и доходы (выручку). Менеджер этого центра контролирует затраты, объем реализации и продажную цену (внешнюю или трансфертную). Деятельность центра оценивают по отчетности, составляемой по форме отчета о прибылях и убытках организации.

Центр инвестиций контролирует затраты, доходы и капитальные вложения. Центры инвестиций создаются, как правило, в крупных структурных подразделениях организаций. Для оценки деятельности этих центров применяют дополнительно показатели рентабельности активов, эффективности капитальных вложений и использования прибыли.

Инструменты управленческого учета по центрам ответственности – сметы и отчеты. Смета для центра ответственности должна содержать данные об ожидаемых затратах на определенный объем продукции или объем работы за определенный период. Все затраты должны быть закреплены за определенными подразделениями и конкретными работниками.

Кроме обычных смет при этой системе целесообразно применять гибкие сметы, позволяющие пересчитывать ожидаемые затраты на фактический объем производства. Надо иметь в виду, что по переменным расходам зависимость затрат от объема производства прямо пропорциональная. По условно-переменным расходам их зависимость от объема производства выражают коэффициентом зависимости, который можно рассчитать методами корреляции. Постоянные расходы принимаются за независимые от объема производства.

Содержание отчетов центров ответственности зависит от типа центров и уровня управления. По центрам затрат, например, в отчетах мастеров должны быть сведения по каждой контролируемой статье расходов: расходы по смете, фактические расходы и др.

Целесообразно при использовании гибких смет в отчетах по каждой контролируемой статье расходов показывать расходы по смете; расходы, скорректированные на фактический объем; фактические расходы; отклонения фактических расходов от расходов по смете и от скорректированной величины. В отчете по предприятию кроме контролируемых расходов по предприятию дают данные о затратах по каждому цеху. В отчете по цеху кроме контролируемых расходов по цеху приводят данные по участкам.

Отчеты центра прибыли должны содержать показатели, формирующие прибыль – объем реализации, производственная себестоимость, коммерческие расходы, операционные расходы, – а также вычеты из прибыли и различные показатели прибыли.

Глава 5 УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

КЛАССИФИКАЦИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Производственные запасы по своей экономической природе являются предметами труда. Вместе со средствами труда и рабочей силой материалы обеспечивают производственный процесс, в котором используются однократно. Себестоимость производственных запасов полностью переносится на созданный продукт.

В процессе производства материалы используются различно: они могут полностью потребляться в процессе производства (сырье и материалы), или изменять свою форму (например, смазочные материалы). Некоторые материалы входят в изделие без каких-либо изменений (запасные части), другие вообще не входят в массу или химический состав продукции, но способствуют ее изготовлению (быстроизнашивающиеся предметы).

Производственные запасы в зависимости от своей роли в производстве подразделяют на следующие виды:

- сырье (продукция добывающих отраслей производства);
- основные материалы (материалы, образующие основу продукции или являющиеся компонентом для ее создания);
- топливо;
- покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия (предметы, приобретаемые для создания и комплектования изделия);
- вспомогательные материалы (материалы, которые при участвуют в изготовлении продукции и потребляются на технические и хозяйственные нужды – краски, обтирочные материалы и др.);
- запчасти (детали оборудования для замены изношенных);
- малоценные и быстроизнашивающиеся предметы;
- тара (предметы для упаковки, транспортировки и хранения материалов и продукции);

- прочие материалы.

Производственные запасы классифицируют и по техническим свойствам, выделяя черные металлы, цветные металлы, прокат, химикаты и т. д. В разрезе этих групп предприятия и ведут учет поступления, расхода и остатков производственных запасов.

ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА МАТЕРИАЛОВ И ОЦЕНКА

Основные задачи учета материальных ценностей следующие:

- правильное формирование затрат и выявление результатов по изготовлению и потреблению материальных ценностей;
- правильное и своевременное документирование операции по движению материальных ценностей;
- обеспечение контроля за наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- организация контроля за наличием и сохранностью материалов в местах хранения материально ответственных лицами;
- систематическое наблюдение за наличием запасов материальных ценностей в соответствии с утвержденными нормами;
- своевременное выявление ненужных (сверхнормативных) запасов материальных ценностей, подлежащих реализации.

Правильная организация учета наличия и движения материальных ценностей на малых предприятиях, усиление контроля за их сохранностью и целевым использованием в значительной мере зависят от условий:

- наличия в организации разработанных ею единых номенклатурных ценников с указанием в них по каждому номенклатурному номеру сырья и материалов покупных договорных цен, розничных, оптовых и планово-учетных цен длительного пользования (не менее 1 года), используемых в текущем аналитическом учете движения материальных ценностей;
- проведения ежемесячной инвентаризации остатков сырья и материалов, находящихся на рабочих местах у мастеров и в кладовых структурных подразделений;

– применения типовых форм первичной документации по оформлению движения материальных ценностей.

Для правильной организации учета материалов на предприятиях разрабатываются специальные документы – номенклатуру и номенклатуру-ценник. Под *номенклатурой* понимают систематизированный перечень наименований всех производственных запасов, имеющихся на данном предприятии.

Номенклатура материальных ценностей должна содержать исчерпывающую информацию о каждом материале:

- наименование в соответствии с установленными стандартами;
- полную характеристику материала (марку, сорт, размер, единицу измерения и пр.);
- номенклатурный номер – условное обозначение, заменяющее все перечисленные признаки материала.

Если в номенклатуре указана также учетная цена каждого вида материалов, то она называется номенклатурой -ценником.

В ходе производства в документах по учету материалов на предприятии указывается не только наименование материала, но и его номенклатурный номер, что позволяет избежать ошибок, связанных с применением разных названий для обозначения одного материала и с применением различных единиц измерения.

В балансе и синтетическом учете материальные ценности отражают по фактической себестоимости приобретения, в которую включаются покупная цена материала и транспортно -заготовительные расходы (ТЗР) наценок и расходов по заготовке и доставке материалов на склад потребителя. К ТЗР относят:

2. 1. наценки снабженческих организаций;
2. 2. содержание пунктов в местах заготовления сырья;
2. 3. расходы по командировкам, связанным с приобретением материалов;
2. 4. стоимость услуг бирж;
2. 5. проценты за приобретение материалов в кредит;
2. 6. таможенные пошлины и налоги на импорт;

- 2. 7. страхование и охрана груза;
- 2. 8. оплата перевозки груза;
- 2. 9. расходы по доставке и разгрузке;
- 2.10. потери от недостач в пути в пределах норм естественной убыли.

Определение фактической себестоимости материалов в текущем учете при разнообразной номенклатуре материалов, при поступлении одних и тех же материалов от разных поставщиков и при разных условиях поставки является достаточно сложным. По этой причине в текущем учете используют учетные цены, которыми чаще всего служат:

- покупная цена;
- средняя покупная цена;
- средняя фактическая себестоимость приобретения (заготовления);
- плановая себестоимость приобретения (заготовления) и пр.

Для оценки материалов используются также методы ФИФО и ЛИФО.

В соответствии с методом ФИФО («первым поступил, первым продан») отпускаемые в производство материалы учитываются по фактической себестоимости первой партии, а затем, когда объем первой партии иссяк, по стоимости второй, третьей и т. д. в хронологическом порядке приобретения данного вида материала.

По методу ЛИФО («последним поступил, первым продан») материалы учитываются в обратном порядке: сначала по себестоимости последней партии, затем – предпоследней и т. д. Этот метод более эффективен в условиях инфляции, поскольку позволяет увеличить себестоимость и уменьшить прибыль.

При использовании в текущем учете учетных оценок производственных запасов их фактическая себестоимость определяется в конце отчетного периода (месяца) корректировкой учетной оценки израсходованных на производство материалов на величину отклонений от фактической себестоимости приобретения.

А в итоге все материалы учитываются по фактической себестоимости их приобретения.

Материалы, цена на которые в течение года снизилась, если они морально устарели или потеряли качество, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по цене возможной реализации, когда она ниже стоимости заготовления (приобретения). Разницу в ценах относят на результаты хозяйственной деятельности.

ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ ДВИЖЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Оформление поступления материальных ценностей.

Сырье и материалы поступают:

- от поставщиков или подотчетных лиц, которые закупили материалы за наличный расчет;
- от списания пришедших в негодность основных средств и МБП;
- могут быть собственного производства.

Поступающие материалы оформляются бухгалтерскими документами в следующем порядке. Вместе с отгрузкой продукции поставщик высылает расчетные и другие сопроводительные документы:

- платежное требование в двух экземплярах (один – покупателю, другой – в банк);
- товарно-транспортные накладные;
- квитанцию к железнодорожной накладной и др.

Расчетные и другие документы, связанные с поступлением материалов, направляют в бухгалтерию для проверки правильности оформления, после этого передают ответственному исполнителю по снабжению.

В отделе снабжения по документам проверяют соответствие объема, ассортимента, сроков поставки, цен, качества материалов и прочих договорных условий и делают отметку о полном или частичном акцепте. В обязанности отдела снабжения, кроме того, входит контроль за поступлением грузов и их розыск. Чтобы вести эту работу, в отделе снабжения ведут журнал учета поступающих грузов. Проверенные платежные требования отдел снабжения передает в бухгалтерию, а квитанции транспортных организаций – экспедитору для получения и доставки материалов.

Экспедитор принимает прибывшие материалы по количеству мест и массе. При появлении сомнений в сохранности груза, экспедитор может потребовать от транспортной организации проверки груза. В случае обнаружения недостачи (мест или массы), повреждения тары, порчи материалов составляется коммерческий акт, который служит основанием для предъявления претензий к транспортной организации или поставщику.

При получении материалов со склада иногородних поставщиков экспедитор берет наряд и доверенность. В этих документах дается перечень материалов, подлежащих получению. При приемке материалов экспедитор производит количественную и качественную приемку. Принятые материалы экспедитор доставляет на склад и сдает заведующему складом, который проверяет соответствие количества и качества материала данным счета поставщика.

Принятые материалы кладовщик оформляет приходными ордерами (однострочным или многострочным). Однострочный ордер составляют только на один вид материала, в многострочном записывают все принятые материалы. Приходный ордер подписывают заведующий складом и экспедитор.

Материалы приходятся в соответствующих единицах измерения – весовых, объемных, линейных, счетом. Если материалы поступают в одной единице измерения, а расходуются в другой, то их учитывают одновременно в двух единицах измерения.

Если количество и качество прибывших на склад материалов не соответствуют данным счета поставщика, принимает материалы комиссия и оформляет акт о приемке, который служит основанием для предъявления претензий поставщику. В состав комиссии обязательно приглашают представителя поставщика либо незаинтересованной организации. Аналогичный акт составляется и при приемке материалов, поступивших без счета поставщика (неотфактурованные поставки).

При перевозке материалов автотранспортом в качестве первичного документа используют товарно-транспортную накладную, которую грузоотправитель составляет в 4-х экз. Первый экземпляр служит

основанием для списания материалов у грузоотправителя, второй – для оприходования материалов получателем, третий – для расчетов с автотранспортной организацией (является приложением к счету на оплату перевозки ценностей), четвертый – для учета транспортировки и прилагается к путевому листу.

Материалы собственного изготовления, отходы производства, материалы, оставшиеся от ликвидации основных средств, и т. п. при поступлении на склад оформляют однострочными или многострочными накладными на внутреннее перемещение материалов. Накладные выписывают цехи-сдатчики в 2-х экз. Один служит основанием для списания материалов с цеха-сдатчика, второй направляется на склад, где используется в качестве приходного документа.

Подотчетные лица приобретают материалы за наличные деньги. Документом, подтверждающим стоимость приобретенных материалов, является товарный счет или акт (справка), составляемый подотчетным лицом. В этом документе подотчетное лицо излагает содержание хозяйственной операции с указанием даты, места покупки, наименования и количества материалов и цены. В акте (справке) отражают также данные паспорта продавца товара. Этот акт (справка) прилагается к авансовому отчету подотчетного лица.

Оформление расхода материальных запасов. Материалы отпускают со склада на производственное потребление, на сторону, для переработки, на реализацию излишних и неликвидных запасов. Порядок оформления отпуска материалов зависит от организации производства, периодичности отпуска материалов и др. Расход отпускаемых материалов ежедневно оформляют лимитно-заборными картами, которые выписывают в 2-х экземплярах на один или несколько видов материалов, как правило, сроком на один месяц. Могут быть квартальные и полугодовые с отрывными месячными талонами на фактический отпуск. В лимитно-заборных картах указывают вид операций, номер склада, отпускающего материалы, цех-получатель, шифр затрат, номенклатурный номер и наименование отпускаемых материалов, единицу измерения и лимит месячного расхода материалов,

который исчисляют в соответствии с производственной программой и нормами расхода. Один экземпляр лимитно-заборной карты вручают цеху-получателю, другой остается на складе. Кладовщик записывает количество отпущенного материала и остаток лимита в обоих экземплярах карты и расписывается в карте цеха -получателя. Представитель цеха расписывается в получении материалов в карте, которая остается на складе.

Материалы со склада отпуск в пределах установленного лимита, отпуск сверхлимитных материалов или замена одного материала другим при отсутствии материала на складе оформляют выпиской отдельного акта-требования на замену (дополнительный отпуск) материалов. При замене в лимитно-заборной карте заменяемого материала делают запись: «Замена, смотри требование № ____» и уменьшают остаток лимита.

Неиспользованные и возвращенные на склад материалы записывают в лимитно-заборную карту без оформления документов.

Если материалы отпускают не часто, то отпуск оформляют однострочными или многострочными накладными -требованиями на отпуск (внутреннее перемещение). Требования выписывают цехи -получатели в 2-х экз. Один (с распиской кладовщика) остается в цехе, второй (с распиской получателя) остается у кладовщика.

Отпуск материалов сторонним организациям или подразделениям своей организации, расположенным за его пределами, оформляют накладными на отпуск материалов на сторону. Накладные выписывает отдел снабжения в 2-х экземплярах на основании нарядов, договоров и других документов.

Вместо первичных документов по расходу материалов можно использовать карточки складского учета. Представители цехов -получателей расписываются в самих карточках складского учета в получении материалов. При этом в карточках проставляют шифр производственных затрат для последующей группировки записей по объектам калькуляции и статьям затрат. Это совмещение расходных документов и карточек складского учета уменьшает объем учетной работы и усиливает контроль за соблюдением норм складских запасов.

Отпуск материалов на производство продукции и оказание услуг в небольших организациях осуществляется без оформления специальных документов. Фактически израсходованные материалы по видам отражаются в актах или отчетах о выпуске и реализации готовой продукции. Акты составляют подекадно работником организации, ответственным за приемку, хранение и реализацию продукции. Акт утверждается руководителем организации и служит основанием для списания материалов.

В определенные дни документы по приходу и расходу материалов сдают в бухгалтерию предприятия по реестру приемки -сдачи документов, который составляют в 2-х экземплярах. Первый сдают в бухгалтерию, второй с распиской бухгалтера остается на складе.

УЧЕТ НА СКЛАДАХ И В БУХГАЛТЕРИИ

Учет производственных запасов на складе ведет заведующий складом (кладовщик), который является материально ответственным лицом. С кладовщиком по установленной форме заключается типовой договор о полной индивидуальной материальной ответственности. Если в штатном расписании предприятия должность заведующего складом отсутствует, его обязанности могут быть возложены на любого работника организации (с его согласия) с обязательным заключением договора об индивидуальной материальной ответственности. От занимаемой должности кладовщик может быть освобожден только после сплошной инвентаризации ТМЦ и передачи ценностей по со ответствующему акту.

На каждый номенклатурный номер материалов кладовщик заполняет материальный ярлык и прикрепляет его к месту хранения определенного материалов. В ярлыке указывается наименование материала, номенклатурный номер, единица измерения, цена и лимит наличия материалов.

Движение и остатки материалов учитываются в карточках складского учета материалов. Для этого на каждый номенклатурный номер открывают отдельную карточку, учет ведут только в натуральном выражении. (Такой учет называют сортовым.) Карточки открывают в бухгалтерии и записывают в них номер склада, наименование

материала, марку, сорт, профиль, размер, единицу измерения, номенклатурный номер, учетную цену и лимит. Потом карточки передают на склад и кладовщик заполняет колонки прихода, расхода и остатка материалов. Кладовщик делает запись в карточках на основании первичных документов в день совершения операций. После каждой записи выводят остаток материалов, благодаря чему склад располагает оперативными сведениями о состоянии запасов материалов. Если остаток материалов выше или ниже нормы запасов, заведующий складом обязан сообщить об этом в отдел снабжения.

Вести учет материалов можно также в книгах сортового учета, при этом они должны содержать те же реквизиты, что и карточки складского учета.

Вместо карточек складского учета применяются систематически составляемые машинограммы-ведомости движения и остатков материалов. В них на основании первичных документов отражаются те же данные, что и в карточках складского учета. Машинограммы используются для контроля за движением и состоянием материалов на складе.

Первичные документы после записи данных в карточки складского учета передают в бухгалтерию. Лимитно-заборные карты передают по мере использования лимита, но не позднее 1-го числа следующего месяца. Сдача документов оформляется реестром, в котором указывают наименование и номера сдаваемых документов.

В цехах, имеющих кладовые, материально ответственные лица составляют месячные отчеты об остатках и движении материалов в подотчете и представляют их в бухгалтерию. В отчетах даются сведения об остатках материалов на начало месяца, о расходе и остатке на конец месяца. В отчетах мастеров на заводах, кроме фактических расходов материалов указывают и расход материалов по норме. Нормативный расход материалов вычисляют в бухгалтерии, где производят и таксировку отчета.

При использовании материальных отчетов отпадает необходимость в составлении других документов на расход материалов, упрощается

учет материалов в подотчете, поскольку в качестве регистров аналитического учета используются отчеты материально ответственных лиц.

Для учета производственных запасов в бухгалтерии есть несколько вариантов. Так, в бухгалтерии открывают на каждый вид и сорт материалов карточки аналитического учета, в них на основании первичных документов записывают операции по поступлению и расходу материалов. (Эти карточки отличаются от карточек складского учета тем, что учет материалов в них ведут не только в натуральном, но и в денежном выражении.) По окончании месяца по данным всех карточек составляют сортовые количественно-суммовые оборотные ведомости аналитического учета и сверяют их с оборотами и остатками на соответствующих синтетических счетах и данными карточек складского учета.

Второй вариант учета: все приходные и расходные документы группируют по номенклатурным номерам и в конце месяца подсчитанные по документам итоговые данные о поступлении и расходе каждого вида материалов записывают в оборотные ведомости, которые составляют в натуральном и денежном выражениях по каждому складу отдельно в разрезе соответствующих синтетических счетов и субсчетов. В этом варианте трудоемкость учета заметно уменьшается, поскольку отпадает необходимость ведения карточек аналитического учета. Однако учет сам по себе громоздкий, так как в оборотную ведомость приходится записывать сотни номенклатурных номеров материалов.

Более прогрессивным считается оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод учета материалов. Бухгалтерия не дублирует складской сортовой учет ни в отдельных карточках аналитического учета, ни в оборотных ведомостях, а использует в качестве регистров аналитического учета карточки складского учета материалов, которые ведутся на складах. Периодически (ежедневно или не реже 1 раза в неделю) работник бухгалтерии проверяет правильность произведенных записей в карточках складского учета и подтверждает их на карточках своей подписью. В конце месяца заведующий складом (или

работник бухгалтерии) переносит количественные данные об остатках на 1-е число месяца по каждому номенклатурному номеру материалов из карточек складского учета в ведомость учета остатков материалов на складе (без оборотов прихода и расхода). После проверки и визирования работником бухгалтерии ведомость остатков передают в бухгалтерию, где остатки материалов таксируют по твердым учетным ценам и выводят их итоги по отдельным учетным группам материалов и в целом по складу. Сальдовый метод учета материалов наиболее эффективный, особенно при ручной обработке учетных данных. При использовании компьютеров все необходимые регистры – групповые оборотные ведомости, ведомости остатков, сальдово -сличительные ведомости – составляются на машинах.

СИНТЕТИЧЕСКИЙ И АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Синтетический учет производственных запасов ведется на синтетических счетах 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», 13 «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов», 14 «Переоценка материальных ценностей», 15 «Заготовление и приобретение материалов», 16 «Отклонение в стоимости материалов».

На синтетических счетах учет материальных ценностей ведется по фактической себестоимости или по учетным ценам. При учете материалов по фактической себестоимости в дебет материальных счетов относятся все расходы по их приобретению. При поступлении материалов дебетуют материальные счета 10 «Материалы» или 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» и кредитуют следующие счета:

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на стоимость поступивших материалов со всеми наценками сбытовых и снабженческих организаций и транспортно-заготовительными расходами, включенными в счета поставщиков, в т. ч. выплата процентов за приобретение в кредит, предоставленный поставщиком;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на стоимость услуг, оплачиваемых чеками транспортным организациям;

71 «Расчеты с подотчетными лицами» – на стоимость материалов, оплаченных из подотчетных сумм;

23 «Вспомогательные производства» – на расходы по доставке материалов собственным транспортом и на фактическую себестоимость материалов собственного производства;

20 «Основное производство» – на стоимость возвратных отходов;
другие счета.

Для синтетического учета производственных запасов используется классификация материалов по их роли в производственном процессе. Каждая группа материалов учитывается на соответствующем счете и субсчете. Для этого Планом счетов предусмотрены следующие счета:

Активный счет 10 «Материалы», который имеет следующие субсчета:

10-1 «Сырье и материалы»

10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;

10-3 «Топливо»;

10-4 «Тара и тарные материалы»;

10-5 «Запасные части»;

10-6 «Прочие материалы»;

10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»;

10-8 «Строительные материалы»;

Активный счет 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (МБП)»;

Активный счет 15 «Заготовление и приобретение материалов»;

Активно-пассивный счет 16 «Отклонения в стоимости материалов».

Для учета используются также забалансовые счета:

– 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» – на нем отражаются материалы, полученные от поставщиков, но не оплаченные и запрещенные к расходованию до момента оплаты;

– 003 «Материалы, принятые в переработку» – на нем отражаются материалы, принятые в переработку, но не оплаченные заказчиком.

Производственные запасы на счетах 10 и 12 могут учитываться так:

– по фактической себестоимости приобретения – на счете 10 (либо 12, если речь идет о МБП) отражается покупная цена, а ТЗР показывается на специально открываемом субсчете 10-ТЗР (12-ТЗР);

– по учетной оценке – отклонение фактической себестоимости от учетной оценки отражается на счете 16 «Отклонения в стоимости материалов».

По дебету счетов 10, 12, 15, которые предназначены для учета производственных запасов, отражаются остатки материальных ценностей и их поступление на склад предприятия, а по кредиту – расход (отпуск) материалов.

Рассмотрим учет материалов на счете 10. Материальные ценности поступают на склад из различных источников, что фиксируется в учете соответствующими проводками.

Материалы поступили от поставщиков:

Д-т сч. 10 «Материалы» – покупная цена,

Д-т сч. 10-ТЗР «ТЗР на приобретение материалов» – сумма ТЗР,

Д-т сч. 19 «НДС по приобретенным товарно-материальным ценностям» – сумма налога на добавленную стоимость (НДС),

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – общая сумма.

Если материалы поступили с недостачей, используется другая проводка:

Д-т сч. 10 «Материалы» – покупная цена фактически поступивших материалов,

Д-т сч. 10-ТЗР «ТЗР по материалам» – ТЗР по фактически поступившим материалам (определяется исходя из общей суммы ТЗР пропорционально массе поступивших материалов),

Д-т сч. 19 «НДС по приобретенным товарно-материальным ценностям» – сумма НДС,

Д-т сч. 84 «Недостачи и потери от порчи материальных ценностей» – покупная цена и ТЗР, приходящиеся на недостачу в пределах установленных законодательством норм,

Д-т сч. 63 «Расчеты по претензиям» – покупная цена и ТЗР, приходящиеся на недостачу сверх норм,

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – общая сумма.

Недостача в пределах норм относится на транспортно - заготовительные расходы:

Д-т сч. 10-ТЗР – сумма недостачи,

К-т сч. 84 – сумма недостачи;

Материалы поступили от подотчетных лиц, которым поручается приобретение хозяйственных и канцелярских товаров:

Д-т сч. 10 – стоимость поступивших материальных ценностей,

К-т сч. 71 – стоимость поступивших материальных ценностей;

Материалы поступили из собственного основного и вспомогательного производства (возврат неиспользованных материалов):

Д-т сч. 10 – стоимость поступивших материальных ценностей,

К-т сч. 20, 23 – стоимость поступивших материальных ценностей;

Материалы поступили как излишки, выявленные при инвентаризации:

Д-т сч. 10 – стоимость поступивших материальных ценностей,

К-т сч. 25, 26 – стоимость поступивших материальных ценностей;

Материалы поступили из производства (отходы от изготовления изделий, от брака продукции, от ликвидации основных средств и выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов):

Д-т сч. 10 «Материалы» – стоимость поступивших материальных ценностей,

К-т сч. 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств», 12 -2 «МБП в эксплуатации», 28 «Брак в производстве» – стоимость поступивших материальных ценностей;

Материалы поступили от учредителей в качестве вклада в уставный фонд:

Д-т сч. 10 «Материалы» – стоимость поступивших материальных ценностей,

К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» – стоимость поступивших материальных ценностей.

Затраты на доставку, погрузку и разгрузку материалов, поступивших на склад (кроме оплаты этих работ, произведенных постоянными складскими рабочими) являются транспортно - заготовительными расходами и отражаются по дебету счета 10 -ТЗР и по кредиту счета, который соответствует тому, кем выполнены работы.

Если сторонними организациями:

Д-т сч. 10-ТЗР,

К-т сч. 60;

Если собственным транспортным цехом:

Д-т сч. 10-ТЗР,

К-т сч. 23 с/счет «Транспортный цех»;

Если подотчетным лицом при доставке, например, приобретенных канцелярских принадлежностей:

Д-т сч. 10-ТЗР,

К-т сч. 71.

Погрузо-разгрузочные работы, произведенные складскими рабочими, оплачиваются как общехозяйственные расходы и оформляется проводкой:

Д-т сч. 26,

К-т сч. 70, 69.

Хранящиеся на складе материальные ценности предприятия могут быть переоценены (уценены или дооценены). Наиболее частый случай переоценки материалов – уценка отдельных видов производственных запасов. Некоторые материалы из-за длительного хранения теряют часть своих свойств, их сорт и стоимость понижаются. Уценку оформляют в учете двумя проводками.

1. Стоимость материалов, которую показывают на счете 10, уменьшается на сумму уценки списанием с кредита счета, а сумма уценки отражается по дебету счета 14 «Переоценка материальных ценностей»:

Д-т сч. 14 – сумма уценки,

К-т сч. 10 – сумма уценки.

2. В конце месяца бессальдовый счет 14 должен быть закрыт, а разница оборотов по счету отнесена на счет 80 «Прибыли и убытки». Если оборот по дебету счета 14 превышает оборот по кредиту этого счета, то предприятие несет убытки, проводка имеет вид:

Д-т сч. 80 – разница = оборот по дебету – оборот по кредиту,

К-т сч. 14 – разница = оборот по дебету – оборот по кредиту.

Когда оборот по кредиту превышает оборот по дебету, результат переоценки – прибыль, и проводка записывается так:

Д-т сч. 14 – разница = оборот по кредиту – оборот по дебету,

К-т сч. 80 – разница = оборот по кредиту – оборот по дебету.

Отпуск материалов цехам и службам предприятия осуществляется по учетной цене. В качестве учетной цены при данном способе учета материалов выступает покупная цена. Расходование материалов – это осуществление затрат на производство продукции, оно оформляется в учете соответствующим образом:

Д-т сч. 20, 23, 25, 26 – учетная цена количество материалов,

К-т сч. 10-ТЗР – учетная цена количество материалов.

В конце месяца в затраты на производство списываются транспортно-заготовительные расходы:

Д-т сч. 20, 23, 25, 26 – сумма ТЗР,

К-т сч. 10-ТЗР – сумма ТЗР.

Часть материалов предприятие может продать на сторону. В учете реализация материалов отражается рядом проводок.

Отгружены материалы и выставлены счета покупателям:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – стоимость по договору,

К-т сч. 48 «Реализация прочих активов» – стоимость по договору.

Списана цена, по которой материалы были приобретены:

Д-т сч. 48 «Реализация прочих активов» – покупная цена,

К-т сч. 10 «Материалы» – покупная цена.

Списана сумма ТЗР по реализуемым материалам:

Д-т сч. 48 «Реализация прочих активов» – сумма ТЗР,

К-т сч. 10-ТЗР «ТЗР по материалам» – сумма ТЗР.

Начислен НДС:

Д-т сч. 48 «Реализация прочих активов» – сумма НДС,

К-т сч. 68 «Расчеты с бюджетом» – сумма НДС.

Списан результат реализации, определяемый по формуле:

результат реализации = стоимость по договору – покупная цена –
сумма ТЗР – сумма НДС.

Положительный результат реализации относится к прибыли:

Д-т сч. 48 «Реализация прочих активов» – результат реализации,

К-т сч. 80 «Прибыли и убытки» – результат реализации.

Отрицательный результат – в убытки:

Д-т сч. 80 «Прибыли и убытки» – результат реализации,

К-т сч. 48 «Реализация прочих активов» – результат реализации.

Второй вариант учета производственных запасов – все операции по приобретению материалов учитываются на счете 15 «Заготовление и приобретение материалов». В дебет счета 15 относится покупная стоимость приобретенных материалов с кредита счетов 60, 23, 20, 71 и пр. в зависимости от источника приобретения и транспортно-заготовительные расходы по этим материалам. В кредите счета 15 в корреспонденции с дебетом счета 10 отражается стоимость фактически поступивших и оприходованных материалов по учетным ценам. Дебетовое сальдо счета 15 представляет собой стоимость материальных ценностей, находящихся на данный момент в пути.

Разница между фактической стоимостью приобретения и стоимостью поступивших материалов по учетным ценам списывается с кредита счета 15 в дебет счета 16 «Отклонения в стоимости материалов». Суммы отклонений, накопленные по дебету, списываются в

дебет производственных счетов (20, 23, 25, 26) пропорционально стоимости израсходованных материалов по учетным ценам.

Аналитический учет поступления материалов зависит в значительной мере от выбора учетной цены. Если в качестве твердых учетных цен применяют средние покупные, то поступившие материалы отражают на каждом аналитическом счете по средним ценам. Наценки сбытовых и снабженческих организаций и транспортно -заготовительные расходы по всем поступившим материалам учитывают на одном аналитическом счете – «Транспортно-заготовительные расходы и наценки снабженческих и сбытовых организаций».

Если твердой учетной ценой служит плановая себестоимость материалов, то поступившие материалы отражаются на каждом аналитическом счете по плановой себестоимости, а разницу между фактической и плановой себестоимостью материалов показывают на аналитическом счете «Отклонения фактической себестоимости от плановой».

Материалы, отпущенные в производство и на другие нужды, списывают с кредита материальных счетов в дебет соответствующих счетов издержек производства и на другие счета и течение месяца по твердым учетным ценам. Составляют бухгалтерскую проводку:

Д-т счета 20 «Основное производство» (материалы отпущены основному производству);

Д-т счета 23 «Вспомогательные производства» (материалы отпущены вспомогательным производствам);

Д-т других счетов в зависимости от направления расходов материалов (25, 26 и др.);

К-т счета 10 «Материалы» или других счетов по учету материалов.

Стоимость материалов по твердым учетным ценам распределяют между различными счетами издержек производства на основании ведомости распределения материалов. Ее составляют по первичным документам.

По истечении месяца определяют разницу между фактической себестоимостью израсходованных материалов и стоимостью их по

твердым учетным ценам. Разницу списывают на те же счета затрат (20, 23, 25, 26 и др.), на которые были списаны материалы по твердым учетным ценам. Если фактическая себестоимость выше твердой учетной цены, то разницу между ними списывают дополнительной бухгалтерской проводкой, обратную же разницу (что возможно при использовании в качестве твердой учетной цены плановой себестоимости материалов) – способом «красное сторно», т. е. отрицательными числами.

Отклонения фактической себестоимости материалов от стоимости их по твердым учетным ценам распределяют между израсходованными и оставшимися на складе материалами пропорционально стоимости материалов по твердым учетным ценам.

УЧЕТ МАЛОЦЕННЫХ И БЫСТРОИЗНАШИВАЮЩИХСЯ ПРЕДМЕТОВ

К малоценным и быстроизнашивающимся предметам (МБП) относятся:

- предметы, служащие менее 1 года, независимо от их стоимости;
- предметы стоимостью ниже лимита, устанавливаемого в пределах 50-кратного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда на дату приобретения за единицу, по цене приобретения независимо от срока их службы.

Не относятся к основным средствам и учитываются в составе МБП независимо от их стоимости и срока службы:

- орудия лова (тралы, неводы, сети, мережи и другие);
- специальные инструменты и приспособления;
- специальная одежда и обувь, а также постельные принадлежности;
- форменная одежда для работников организации;
- временные (не титульные) сооружения, приспособления и устройства, затраты по возведению которых относятся на себестоимость строительно-монтажных работ в составе накладных расходов;
- предметы, предназначенные для выдачи напрокат.

По составу и функциональной роли МБП подразделяются следующим образом:

1. Инструменты и приспособления:

– общего пользования, то есть те инструменты, приспособления и измерительные приборы, которые имеют универсальное применение, не связаны с изготовлением какого-либо одного определенного вида продукции;

– специального назначения – инструменты и приспособления, которые применяются при обработке и сборке отдельных типов деталей и изделий, их использование связано с изготовлением определенного вида продукции.

2. Сменное (сменяемое) оборудование – части машин, используемые для замены соответствующих изношенных частей без ремонта, (челноки на ткацких станках и т. п.).

3. Малоценный хозяйственный инвентарь – предметы, используемые для хозяйственных надобностей (конторская мебель и т. п.).

4. Специальная одежда и специальная обувь – предметы индивидуальной защиты от вредных условий производства.

5. Постельные принадлежности, используемые медицинской службой и в общежитиях предприятия.

Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы входят в состав оборотных средств предприятия. С точки зрения характера использования МБП аналогичны основным средствам, а с точки зрения порядка приобретения аналогичны материалам, т. е. занимают промежуточное положение между основными средствами и материалами, что обуславливает особенности их учета.

Итак, учет малоценных и быстроизнашивающихся предметов, хозяйственного инвентаря, инструментов и приспособлений общего и специального назначения имеет ряд особенностей.

МБП учитываются на счете 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или планово-учетным ценам. К счету 12 могут быть открыты субсчета:

12-1 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в запасе»;

12-2 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в эксплуатации»;

12-3 «Временные (не титульные) сооружения» и др.

Стоимость МБП, в отличие от стоимости сырья и материалов, в себестоимость продукции и услуг включается не сразу, а частями, в два этапа. Это первая особенность. Вторая особенность в том, что при отпуске со склада МБП не списываются на затраты производства, а записываются в подотчет лицам, которым выданы.

Третья особенность – в балансе и в текущем учете МБП отражаются по их первоначальной фактической себестоимости, а сумма их износа учитывается на счете 13 «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов».

В целях обеспечения сохранности этих предметов при эксплуатации на предприятии должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

Стоимость специальных инструментов и приспособлений разрешается полностью погашать в момент передачи их в производство.

Стоимость предметов проката погашается путем начисления износа исходя из сроков их службы.

УЧЕТ ИЗНОСА МАЛОЦЕННЫХ И БЫСТРОИЗНАШИВАЮЩИХСЯ ПРЕДМЕТОВ

В затраты на производство суммы износа МБП обычно включают ежемесячно. Есть несколько способов начисления износа МБП.

Начисление равными долями в течение всего срока службы: стоимость предмета делят на срок службы предмета.

Этот способ может использоваться только при заранее установленном сроке службы, применяется в основном для расчета износа спецодежды.

Износ начисляется в размере 50 % от стоимости МБП при отпуске в эксплуатацию, оставшиеся 50 % за вычетом суммы полученных отходов начисляются в момент выбытия предмета из эксплуатации.

100 % износа начисляется при передаче МБП в эксплуатацию.

Исключением являются МБП стоимостью менее одной двадцатой части установленного лимита за штуку: по ним износ не начисляется и при отпуске в эксплуатацию их стоимость полностью списывается на затраты производства.

Информация об износе находящихся в эксплуатации МБП обобщается на пассивном счете 13 «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов». По кредиту этого счета отражается начисление сумм износа как косвенных затрат на производство:

Д-т сч. 25, 26 – сумма износа,

К-т сч. 13 – сумма износа.

По дебету счета 13 показывается первоначальная стоимость выбывших из эксплуатации МБП по причине морального или физического износа или по другим причинам, за вычетом стоимости по ценам возможного использования этих предметов или отходов от их ликвидации.

СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ МАЛОЦЕННЫХ И БЫСТРОИЗНАШИВАЮЩИХСЯ ПРЕДМЕТОВ

Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы учитываются на активном счете 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», имеющем субсчета:

12-1 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в запасе»,

12-2 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в эксплуатации».

Учет осуществляется по фактической себестоимости, аналогично учету материалов учитываются и транспортно -заготовительные расходы.

Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы приобретаются у поставщиков или изготавливаются собственным вспомогательным производством. Поступление МБП оформляется проводкой:

Д-т сч. 12-1,

К-т сч. 23, 60.

Отпуск в эксплуатацию МБП стоимостью менее одной двадцатой части установленного лимита оформляется проводкой:

Д-т сч. 20, 23, 25, 26,

К-т сч. 12-1.

Если стоимость МБП превышает одну двадцатую часть лимита, отпуск в эксплуатацию оформляется так:

Д-т сч. 12-2,

К-т сч. 12-1.

Списывают малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в момент выбытия их из эксплуатации, списание отражается по кредиту счета 12-2.

Полученный от пришедших в негодность малоценных предметов лом оприходуют на дебет счета 10, оставшуюся часть стоимости относят на уменьшение износа МБП – дебет счета 13:

Д-т сч. 13 – сумма износа = стоимость МБП – стоимость лома,

Д-т сч. 10 – стоимость лома,

К-т сч. 12-2 – стоимость МБП.

Реализацию малоценных и быстроизнашивающихся предметов покупателям отражают на счете 48 «Реализация прочих активов». Отпуск МБП покупателям отражают в учете несколькими проводками:

МБП отпущены покупателям, выставлены счета:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – договорная стоимость,

К-т сч. 48 «Реализация прочих активов» – договорная стоимость.

Списана стоимость реализованных МБП (стоимость приобретения для предприятия):

Д-т сч. 48 «Реализация прочих активов» – стоимость МБП,

К-т сч. 12 «Материалы» – стоимость МБП.

Списан износ по реализованным МБП:

Д-т сч. 13 «Износ МБП» – сумма износа,

К-т сч. 48 «Реализация прочих активов» – сумма износа.

Списана сумма ТЗР по реализуемым материалам:

Д-т сч. 48 «Реализация прочих активов» – сумма ТЗР,

К-т сч. 12-ТЗР «ТЗР по МБП» – сумма ТЗР.

Начислен НДС:

Д-т сч. 48 «Реализация прочих активов» – сумма НДС,

К-т сч. 68 «Расчеты с бюджетом» – сумма НДС.

Списан результат реализации, определяемый по формуле:

результат реализации = договорная стоимость + сумма износа – стоимость МБП – сумма ТЗР – сумма НДС.

Если результат реализации положительный, – получена прибыль, отрицательный результат реализации – убыток. Прибыль отражают проводкой:

Д-т сч. 48 «Реализация прочих активов» – результат реализации,

К-т сч. 80 «Прибыли и убытки» – результат реализации.

Убыток отражают проводкой:

Д-т сч. 80 «Прибыли и убытки» – результат реализации,

К-т сч. 48 «Реализация прочих активов» – результат реализации.

Инвентаризация МБП проводят не реже 1 раза в год.

Глава 6 УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ

УЧЕТ ЛИЧНОГО СОСТАВА ПРЕДПРИЯТИЯ

Учет труда и заработной платы занимает одно из центральных мест в системе учета на предприятии. Трудовые доходы работников предприятия определяются личным трудовым вкладом с учетом конечных итогов деятельности организации. Доходы работников регулируются налогами и размерами не ограничиваются. Минимальный размер оплаты труда устанавливается законодательством для всех видов предприятий.

Личный состав предприятия для организации учета труда и заработной платы делится по сферам применения труда. Выделяют:

- промышленно-производственный персонал, который включает работников занятых в производстве продукции, оказании услуг, выполнении работ;

- персонал непромышленных организаций, состоящих на балансе предприятия (работники детских учреждений и т. п.);

- работников, выполняющих работы по договорам подряда и трудовым соглашениям, которые не включаются в состав персонала предприятия.

Промышленно-производственный персонал – это рабочие и служащие (руководители, специалисты, технический персонал). Учет личного состава работников предприятия ведет отдел кадров. Первичными документами по учету рабочих и служащих являются:

- приказ (распоряжение) о приеме на работу, на основании которого в отделе кадров оформляется учетная (личная) карточка работника, делается запись в его трудовой книжке, открывается личный лицевой счет в бухгалтерии. Работнику присваивается так называемый табельный номер, который в дальнейшем проставляется во всех документах по учету труда и заработной платы;

- приказ (распоряжение) о переводе на другую работу, на основании которого делаются соответствующие записи в трудовой книжке, учетной карточке, лицевом счете, изменяется табельный номер;

- приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска, на основании которого отдел кадров делает отметку в личной карточке, а бухгалтерия производит расчет отпускных;

- приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора, в соответствии с которым отдел кадров оформляет соответствующие записи в трудовой книжке работника и его личной карточке, бухгалтерия осуществляет полный расчет с работником. Составляется в двух экземплярах в отделе кадров и подписывается руководителем подразделения организации и ее руководителем. В приказе указывают причину и основание увольнения, номер и дату постановления профкома, давшего согласие на увольнение. В форме № Т-8 содержится расчет по начисленным и удержанным суммам и приводятся данные о несданных имущественных ценностях.

После увольнения или перевода работника на другую работу его табельный номер не может присваиваться другому работнику в течение 1-3-х лет.

ДОКУМЕНТЫ ПО УЧЕТУ ТРУДА

Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы и табель учета использования рабочего времени являются важными документами. Табельный учет охватывает всех

работников предприятия. Каждому, как отмечалось, присваивается определенный табельный номер, который указывается во всех документах по учету труда и заработной платы.

Суть табельного учета – в ежедневной регистрации явки работников на работу, ухода с работы, случаев опозданий и неявок с указанием причин, часов простоя и сверхурочной работы.

Учет выработки рабочих ведут мастера, бригадиры или другие работники, на которых возложены эти обязанности. Для этого применяют различные формы первичных документов – наряды на сдельную работу, ведомости учета выполненных работ и др.

Первичные документы содержат в себе следующие реквизиты: фамилии, инициалы, табельные номера и разряды рабочих; место работы; время работы (дата); наименование и разряд работы; норму времени и расценку за единицу работы; количество и качество работы; количество нормо-часов; сумму заработной платы рабочих; шифры учета затрат, на которые относится начисленная заработная плата.

Учет выработки и выбор формы первичного документа зависят от ряда причин: характера производства, особенностей технологии, оплаты труда, системы контроля качества продукции и др. Оформленные первичные документы по учету выработки и выполненных работ вместе с дополнительными документами (на оплату простоя, доплаты, актами о браке и др.) передаются бухгалтеру.

Чтобы определить сумму заработной платы, подлежащей выдаче на руки, необходимо определить сумму заработка работников за месяц и произвести необходимые удержания. Расчеты по заработной плате производят в расчетно-платежной ведомости, служащей и документом, по которому производят выплаты зарплаты.

В левой части ведомости записывают суммы начислений заработной платы по видам (сдельно, повременно, премии и разного рода оплаты), в правой указывают удержания также по видам и сумму к выдаче. На каждого работника в ведомости отводится одна строка.

В некоторых организациях вместо расчетно-платежных ведомостей используют расчетные ведомости (ф. № Т-51) и отдельно платежные

ведомости (ф. № Т-3). В расчетной содержатся расчеты по заработной плате, подлежащей выплате. Платежную ведомость используют только для выплаты зарплаты. В ней указывают фамилии и инициалы работников, их табельные номера, суммы к выдаче. И те, и другие ведомости применяют для расчетов с работниками за месяц.

За первую половину месяца выдают аванс по платежным ведомостям, сумму которого обычно определяют из расчета 40 % заработка по тарифным ставкам или окладам с учетом отработанных работниками дней.

При получении денег для выдачи аванса за первую половину месяца в банк представляют документы: чек, платежные поручения на перечисление денежных средств в бюджет по удержанным налогам, на перечисление сумм, удержанных по исполнительным документам и личным обязательствам, на перечисление платежей на социальные нужды (в фонды пенсионный, социального страхования, обязательного медицинского страхования, занятости).

В кассе зарплату выдают в течение трех дней. По истечении этого срока кассир против фамилий работников, не получивших зарплату, делает отметку «задепонировано», составляет реестр невыданной заработной платы и на титульном листе ведомости указывает фактически выплаченную и не полученную работниками суммы зарплаты. По истечении трех дней суммы не выплаченной в срок заработной платы сдаются на расчетный счет в банк.

Внеплановые авансы, отпускные суммы и т. п. производят по расходным кассовым ордерам, на которых делается пометка: «Разовый расчет по заработной плате».

Расчеты по зарплате записываются в расчетные книжки работников, которые хранятся у них и сдаются в бухгалтерию только на время записи.

На предприятии на каждого работника открывают лицевые счета, на лицевой стороне которых записывают сведения о работнике (разряд, оклад, стаж работы, время поступления и др.), на обратной стороне – все виды начислений и удержаний из зарплаты за каждый месяц. В

последствии по этим данным можно легко рассчитать средний заработок любого работника.

УЧЕТ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ РАБОЧЕГО ВРЕМЕНИ

Учет времени, отработанного работником, ведется с помощью табеля учета использования рабочего времени. Если предприятие небольшое, табель ведется по предприятию в целом, либо по структурным подразделениям организации.

Табели необходимы как для учета использования рабочего времени всеми категориями работников, так и для контроля за соблюдением ими установленного режима работы, расчетов по заработной плате и получения информации об отработанном времени.

Табель составляет в 1 экземпляре лицо, уполномоченное на его ведение. Табель открывается 1-го числа каждого месяца и передается в бухгалтерию 2 раза в месяц для следующих целей: корректировки суммы выплат за первую половину месяца (аванса); расчета заработной платы за месяц.

Табельный учет (учет явок на работу и использования рабочего времени) можно вести двумя методами:

- методом сплошной регистрации – каждый день отмечается отработанное и неотработанное время каждого работника;
- методом отклонений – отмечаются простои, неявки, сверхурочные и прочие отклонения от нормального режима работы, а отработанное время определяется в конце месяца.

Предпочтение тому или другому методу ведения табельного учета отдается в зависимости от специфики предприятия.

ФОРМЫ И ВИДЫ ОПЛАТЫ ТРУДА

Формы и размер оплаты труда своих работников предприятие устанавливает самостоятельно, как и ряд других выплат, но предприятие обязано обеспечивать минимальный размер оплаты труда, гарантированный законом. Предприятие может вводить разные льготы для своих работников, а также для лиц не входящих в личный состав фирмы.

Практикуются две основные формы оплаты труда: сдельная (оплата труда за количество выработанной работником продукции) и повременная (оплата труда за количество фактически отработанного работником времени). Все остальные формы оплаты труда являются производными от этих.

При контрактной форме найма оплата труда осуществляется в соответствии с условиями контракта.

Различают также основную заработную плату (суммы, начисленные за фактически отработанное время, выполненную работу) и дополнительную заработную плату (суммы, начисленные в качестве льгот и пособий).

В состав основной заработной платы входят:

- заработная плата, начисленная за выполненную работу (время) по различным формам оплаты труда: сдельным расценкам, тарифным ставкам, должностным окладам;
- оплата за работу в выходные и праздничные дни (производится в двойном размере);
- премии;
- надбавки при работе в полярных районах, пустынных, безводных, высокогорных;
- надбавки за выслугу лет, стаж работы;
- оплата труда за работу в сверхурочное время;
- доплата за неблагоприятные условия работы (на вредном производстве);
- прочие виды оплат фактически отработанного времени или выполненной работы.

В состав дополнительной заработной платы включают:

- оплату ежегодных и дополнительных отпусков (как правило, в размере среднего заработка работника);
- оплату льготных часов (для работников в возрасте 16–18 лет продолжительность рабочего времени в неделю составляет 35 часов, в возрасте 15–16 лет – 24 часа при установленной 40-часовой рабочей неделе, льготные часы оплачиваются как отработанные);

- оплату за время выполнения государственных и общественных обязанностей (например, за время военных сборов) в размере 75 -100 % среднедневного заработка из расчета последних двух календарных месяцев;

- зарплату работникам за время повышения квалификации с отрывом от производства (начисляется в размере среднего заработка);

- оплату простоев не по вине работника (в размере 2/3 его тарифной ставки);

- выходное пособие (двухнедельный заработок, выплачиваемый работнику при его увольнении в связи с призывом в армию, сокращением штатов и по другим причинам, предусмотренным законодательством).

При повременных формах оплата производится за определенное количество отработанного времени вне зависимости от выполненной работы. Заработок работника определяют умножением часовой или дневной тарифной ставки его разряда на число отработанных часов или дней. Заработок других категорий работников определяют следующим образом. Если они отработали все рабочие дни месяца, то их оплату составят установленные оклады; если они отработали неполное число рабочих дней, то их заработок определяют делением установленной ставки на календарное число рабочих дней и умножением полученного результата на число оплачиваемых за счет организации рабочих дней.

Иногда труд некоторых работников оплачивается и по сдельной, и по повременной оплате труда, например труд руководителя небольшого коллектива, совмещающего руководство коллективом (повременная оплата) с непосредственной производственной деятельностью, оплачиваемой по сдельным расценкам.

Расчет заработка при сдельной форме оплаты труда осуществляется по документам о выработке.

Аккордная форма оплаты труда предусматривает определение совокупного заработка за выполнение определенных стадий работы или производство определенного объема продукции.

Для более полного учета трудового вклада каждого рабочего в результаты труда бригады с согласия ее членов могут использоваться коэффициенты трудового участия (КТУ).

Для правильного начисления оплаты труда рабочим большое значение имеет учет отступлений от нормальных условий работы, которые требуют дополнительных затрат труда, а также дополнительных операций, не предусмотренных технологией производства и оплачиваемых дополнительно к действующим расценкам на сдельную работу.

Основные виды дополнительной заработной платы определяют исходя из средней заработной платы работников за предшествующий период.

Предприятие может самостоятельно устанавливать и другие варианты расчета как основной, так и дополнительной заработной платы, разумеется, не вступая в противоречие с законодательством.

ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ СРЕДНЕГО ЗАРАБОТКА

Порядок исчисления среднего заработка, установленный Постановлением Минтруда РФ от 15 февраля 1996 г. № 10, предусматривает следующую методику исчисления:

- среднего дневного заработка;
- начисленной суммы заработной платы в расчетном периоде;
- среднего часового заработка;
- среднего дневного заработка для оплаты отпусков и выплаты компенсаций за неиспользованные отпуска;
- коэффициента повышения минимальных размеров оплаты труда и др.

Средний дневной заработок, кроме оплаты отпуска и выплаты компенсаций за неиспользованный отпуск, определяют делением начисленной суммы заработной платы в расчетном периоде на количество рабочих дней в этом периоде по календарю пятидневной рабочей недели.

Расчетным периодом являются три календарных месяца, предшествующих событию (месяц считается с 1 -го числа одного месяца

до 1-го числа следующего). Под событием в данном контексте понимается уход работника в отпуск, увольнение или другие случаи, которые требуют выплаты средней заработной платы.

Размер среднего заработка конкретного работника определяется путем умножения среднего дневного заработка на количество дней, подлежащих оплате.

На малых предприятиях, где применяется суммированный учет рабочего времени, для исчисления среднего заработка конкретного работника используется средний часовой заработок.

Средний часовой заработок рассчитывается путем деления суммы начисленной заработной платы в расчетном периоде на количество рабочих часов в этом периоде исходя из среднемесячного количества рабочих часов.

Размер среднего заработка конкретного работника определяется путем умножения среднего часового заработка на количество рабочих часов в периоде, подлежащем оплате.

Средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсаций за неиспользованные отпуска исчисляется следующим образом:

- если расчетный период отработан полностью, путем деления начисленной суммы заработной платы в расчетном периоде на 3 в начале, а потом на:

- 25,25 – среднемесячное число рабочих дней при оплате отпуска, установленного в рабочих днях,

- 29,60 – среднемесячное число календарных дней при оплате отпуска, установленного в календарных днях;

- если каждый из 3-х месяцев расчетного периода отработан не полностью, путем деления начисленной суммы заработной платы за проработанное время на:

- количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели, приходящихся на отработанное время (при предоставлении отпуска в рабочих днях);

количество календарных дней, приходящихся на отработанное время (при предоставлении отпуска в календарных днях).

СОСТАВ СОВОКУПНОГО ДОХОДА, ОБЛАГАЕМОГО ПОДОХОДНЫМ НАЛОГОМ

В соответствии с инструкцией Госналогслужбы РФ от 29 июня 1995 г. «О подоходном налоге с физических лиц» налогообложению подлежат любые доходы, получаемые в течение календарного года физическими лицами, состоящими в трудовых и приравненных к ним отношениях на одном предприятии, в учреждении и организации, рассматриваемых в качестве основного места работы (службы, учебы). В совокупный доход включается оплата выполнения этими лицами не только своих основных трудовых обязанностей, в т. ч. по совместительству, но и работ по гражданско -правовым договорам.

Исчисляют налог с начала календарного года по истечении каждого месяца с суммы совокупного дохода, уменьшенного на установленный законом минимальный размер оплаты труда и сумму расходов на содержание детей и иждивенцев, с зачетом ранее удержанной суммы налога.

В совокупный доход работников, облагаемый подоходным налогом с физических лиц, включаются также следующие выплаты:

- суммы, выданные работнику предприятием в связи с удорожанием стоимости питания;
- стипендии студенту вуза;
- оплата обучения студента за счет средств фонда подготовки кадров;
- реализация своим работникам изделий, работ и услуг по ценам ниже фактических затрат по их закупке или изготовлению;
- компенсации работникам за использование ими личных легковых автомобилей для служебных поездок;
- стоимость подарка, полученного работником от организации, превышающая сумму двенадцатикратного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда на момент получения подарка;

- заработная плата, сохраняемая за работниками в связи с направлением их на сельхозработы на небольшой срок (до 10 дней);
- сумма индексируемой заработной платы в связи с ее несвоевременной выплатой;
- сумма разницы между ценами, применяемыми организациями для отпуска продукции сторонним потребителям, и ценами, по которым реализована эта продукция своим работникам;
- средства, использованные предприятием на строительство домов, покупку квартир и другого имущества для своих работников в их собственность;
- арендная плата, выплачиваемая организацией работнику за использование в производственных целях личной автомашины;
- дополнительные выплаты, связанные с командировками, сверх норм, предусмотренных постановлением Минфина РФ, и др.

УЧЕТ ОТЧИСЛЕНИЙ НА СОЦИАЛЬНОЕ СТРАХОВАНИЕ И ОБЕСПЕЧЕНИЕ

Отчисления в Фонд социального страхования РФ и Фонд обязательного медицинского страхования, а также страховые взносы в Пенсионный фонд РФ и Государственный фонд занятости населения РФ предприятиями всех форм собственности производятся от фактически начисленного фонда оплаты труда. Эти страховые взносы и отчисления учитываются на субсчетах счета 69 и включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) и относятся в дебет тех же счетов и статей, что и начисленная персоналу оплата труда. В процентах к начисленной заработной плате отчисления составляют (на 1.01.97): на социальное страхование – 5,4 %; на медицинское страхование – 3,6 %; в пенсионный фонд – 28,0 %; в фонд занятости – 1,5 %. Таким образом, в целом на социальное страхование и обеспечение предприятие отчисляет сумму, равную 38,5 % начисленной заработной платы. Отметим, что помимо отчислений предприятий, в Пенсионный фонд удерживается 1 % заработной платы работников.

Для лиц, занятых предпринимательской деятельностью (детективов, нотариусов и т. п.), отчисления производят с суммы дохода

за вычетом, расходов, связанных с его извлечением, либо с суммы доходов, определяемых исходя из стоимости патентов.

Отчисления и страховые взносы в указанные четыре фонда производятся, как правило, на все виды заработка работников как в денежной, так и в натуральной форме.

Взносы не начисляются на следующие виды выплат:

- компенсацию за неиспользованный отпуск;
- выходные пособия при увольнении;
- различные виды денежных пособий, выдаваемых в качестве материальной помощи;
- заработную плату за дни работы без вознаграждения (субботники, воскресники и т. п.), перечисляемую в соответствующий бюджет или благотворительные фонды;
- поощрительные выплаты (включая премии) в связи с юбилейными датами, днями рождения, за долголетнюю и безупречную трудовую деятельность, активную общественную работу и т. д., производимые за счет фонда оплаты труда;
- денежные награды, присуждаемые за призовые места на соревнованиях, смотрах, конкурсах и т. п.;
- стипендии, выплачиваемые предприятиями учащимся (аспирантам), направленным на обучение с отрывом от производства;
- пособия, выплачиваемые за счет предприятия молодым специалистам за время отпуска после окончания высшего или среднего специального учебного заведения;
- вознаграждения, выплачиваемые предприятиями за выполнение работ по договорам гражданско-правового характера (за исключением договора подряда и договора поручения);
- компенсационные выплаты (суточные в связи с командировками, выплаты в возмещение ущерба, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья, связанным с их работой);
- стоимость бесплатно предоставляемых некоторым категориям граждан квартир, коммунальных услуг, топлива, проездных билетов или стоимость их возмещения;

- дотацию на обеды, стоимость путевок на санаторно -курортное лечение и в дома отдыха за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия;

- доплаты и надбавки к заработной плате взамен суточных в случаях, когда постоянная работа протекает в пути или имеет разъездной характер, либо в связи со служебными поездками в пределах обслуживаемых участков;

- суммы индексирования на не выданную и депонированную заработную плату работников в связи с отсутствием средств или наличных денег в банке;

- вознаграждения, выплачиваемые за открытия, изобретения, рационализаторские предложения;

- выплаты за счет средств предприятия, направленные на социальную защиту работников и связанные с инфляционным процессом (ежемесячная материальная помощь, доплаты на питание);

- пособия из средств социального страхования;

- стипендии, выплачиваемые учебными заведениями;

- другие выплаты единовременного характера.

Вместе с тем Постановлением Правительства РФ от 13 августа 1996 г. частично изменен и дополнен Перечень выплат, на которые не начисляются страховые взносы в Пенсионный фонд РФ, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 19 февраля 1996 г. Теперь освобождаются от уплаты взносов в ПФ РФ суммы страховых платежей (взносов), уплачиваемые организацией по обязательному страхованию работников, а также суммы страховых платежей работодателей, выплачиваемые по договорам негосударственного пенсионного обеспечения или страхования, заключенным на срок не менее одного года, в случаях установления инвалидности и (или) достижения застрахованным пенсионного возраста.

Общественные организации инвалидов и пенсионеров, их предприятия, учреждения, объединения и учебные заведения освобождаются от уплаты страховых взносов и отчислений на социальное страхование.

Уплата начисленных отчислений и взносов за вычетом расходов, произведенных в счет взносов, производится плательщиками только путем безналичных расчетов. Платежное поручение о перечислении взносов плательщики представляют в банк одновременно с истребованием денег на заработную плату за соответствующий период.

На малых предприятиях в счет взносов в Пенсионный фонд РФ производятся выплаты ежемесячных социальных пособий на детей и ежеквартальных компенсаций в связи с удорожанием товаров детского ассортимента и другие выплаты.

Размеры таких выплат предусматриваются указами Президента РФ.

Учет начисленных взносов и зачтенных расходов осуществляется на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Этот счет предназначен для обобщения информации об отчислениях на государственное страхование, пенсионное обеспечение, медицинское страхование персонала и в Фонд занятости населения РФ.

Порядок производства таких отчислений регулируется соответствующими законодательными и другими нормативными актами.

К счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» могут быть открыты субсчета:

- 69-1 «Расчеты по социальному страхованию»;
- 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»;
- 69-3 «Расчеты по медицинскому страхованию»;
- 69-4 «Расчеты по фонду занятости».

По дебету счета 69 проводятся суммы, перечисленные в уплату начисленных отчислений, а также суммы, выплачиваемые за счет отчислений на социальное страхование и обеспечение.

Отчисления на социальное страхование и в пенсионный фонд могут частично использоваться на самом предприятии для выплат работникам установленных законодательством пособий. В частности, за счет средств социального страхования оплачиваются пособия по временной нетрудоспособности (больничные листы), а из средств пенсионного фонда начисляются пенсии работающим пенсионерам.

Начисление пособий работникам отражается в учете проводкой вида:

Д-т сч. 69-1 «Расчеты по социальному страхованию»;

69-2 «Расчеты по пенсионному страхованию»;

К-т сч. 70 «Расчеты по оплате труда».

Неиспользованные фирмой суммы отчислений на социальное страхование и обеспечение перечисляются соответствующим организациям безналичным путем:

Д-т сч. 69,

К-т сч. 51.

На малых предприятиях ежеквартально составляются в двух экземплярах расчетные ведомости по средствам каждого из указанных фондов с указанием в них сумм начисленных и уплаченных взносов, а также сумм, израсходованных в счет взносов.

В случаях, когда расходы, оплаченные плательщиком за отчетный квартал, превышают начисленную за этот квартал сумму взносов (включая взносы работающих граждан), разница засчитывается в счет уплаты за следующий квартал.

УЧЕТ УДЕРЖАНИЙ И ВЫЧЕТОВ ИЗ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

В соответствии с законодательством из заработной платы работников производятся следующие удержания:

- подоходный налог (государственный налог, объект обложения – заработную плату);

- погашение задолженности по ранее выданным авансам, а также возврат сумм, излишне выплаченных работнику вследствие неверных расчетов;

- возмещение материального ущерба, причиненного работником предприятию;

- взыскания некоторых видов штрафов.

- взыскание алиментов на содержание несовершеннолетних детей или нетрудоспособных родителей (по исполнительным документам);

- за товары, проданные в кредит.

- за брак продукции.

Обязательными удержаниями являются подоходный налог, удержания а Пенсионный фонд РФ, по исполнительным листам и надписям нотариальных контор в пользу юридических и физических лиц.

По инициативе организации из заработной платы работников могут быть произведены следующие удержания: долг за работником; ранее выданные плановый аванс и выплаты, сделанные в межрасчетный период; долг по подотчетным суммам; квартплата (по спискам, представленным ЖКО организаций); за содержание ребенка в ведомственных дошкольных учреждениях; за ущерб, нанесенный производству; за порчу, недостачу или утерю материальных ценностей; за брак; денежные начеты; за товары, купленные в кредит; плата за периодические издания; членские профсоюзные взносы; перечисления сторонним организациям и в кассу взаимопомощи; перечисления в филиалы Сберегательного банка.

Подоходный налог с физических лиц удерживается в порядке, установленном Правительством РФ, и имеет несколько важных особенностей:

- базой для определения взимаемой с каждого гражданина суммы налога служит сумма совокупного годового дохода из всех источников в истекшем календарном году, а месячный доход рассматривается как промежуточный;

- не предусмотрены категории граждан, полностью освобожденных от уплаты подоходного налога независимо от раз мера доходов;

- если гражданин помимо зарплаты на основном месте работы имеет доходы на стороне, он обязан декларировать общую сумму получаемых доходов, включая и заработную плату.

Подоходный налог взимается с дохода работников свыше установленного минимума заработной платы по установленной ставке 13 %. Доходы, полученные в натуральной форме, учитывают в составе совокупного годового дохода по государственным регулируемым ценам, а при их отсутствии – по свободным (рыночным) ценам на дату получения дохода.

В совокупный доход не включают государственные пособия по социальному страхованию и социальному обеспечению (кроме пособий по временной нетрудоспособности), все виды пенсий, кроме назначаемых и выплачиваемых за счет средств организаций и ряд других доходов.

Налог исчисляется и удерживается с граждан организациями по истечении каждого месяца с суммы совокупного дохода граждан с начала календарного года, уменьшенного на установленный законом размер минимальной месячной оплаты труда, сумму, удержанную в Пенсионный фонд РФ, сумму расходов на содержание детей и иждивенцев, сумму 5-кратного, 3-кратного и 1-кратного размера минимальной месячной оплаты труда по категориям граждан, получивших право на снижение налогооблагаемого дохода, а также на сумму доходов, перечисляемых на благотворительные цели, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы суммы налога.

По окончании года бухгалтерии производят перерасчет налога исходя из совокупного годового дохода граждан за вычетом всех сумм, подлежащих исключению из совокупного годового дохода.

Подходный налог с доходов граждан взимают только путем удержания сумм налога из их дохода. Уплата налога с доходов граждан за счет средств организаций не допускается.

С доходов, получаемых не по месту основной работы, налог удерживают по ставке с зачетом ранее удержанной суммы налога, исключение из доходов граждан сумм минимальной месячной оплаты труда и расходов на содержание детей и иждивенцев не производится.

По просьбе граждан организации обязаны выдать им справку о начисленном доходе и удержанной сумме налога.

Организации, выплачивающие гражданам доходы, подлежащие налогообложению, не реже 1 раза в квартал представляют налоговому органу по месту своего нахождения сведения о выплаченных гражданам за истекший год суммах доходов и об удержанных с них суммах налога с указанием адресов постоянного местожительства этих граждан. На лиц, работающих по совместительству или по договорам гражданско -

правового характера, такие сведения могут предоставляться по истечении года или по окончании работ.

Указанные сведения налоговые органы пересылают налоговым органам по месту жительства получателей доходов. Налоговые органы учитывают эти сведения при проверке представляемых гражданами деклараций о полученных ими доходах.

Граждане, имеющие доходы от других организаций, обязаны по окончании года включить сведения об этих доходах и о доходах, полученных по месту основной работы, в декларацию, подаваемую к 1 апреля в налоговый орган по месту постоянного местожительства.

Основание для *удержания алиментов* – исполнительные листы, а при их утрате – дубликаты этих листов, а также письменные заявления граждан о добровольной уплате алиментов. Взыскание алиментов производится со всех видов дохода и дополнительного вознаграждения как по основной, так и по совмещаемой работе, с дивидендов, пособий по государственному социальному страхованию, сумм, выплачиваемых в возмещение ущерба в связи с утратой трудоспособности вследствие увечья или иного повреждения здоровья. Не взыскивают алименты с сумм материальной помощи, единовременных премий, компенсационных выплат за работу во вредных и экстремальных условиях и иных выплат, не носящих постоянный характер.

Удержанные суммы бухгалтерия обязана в течение 3 дней со дня выплаты заработной платы выдать взыскателю лично из кассы, перевести по почте акцептованным платежным поручением (с отнесением расходов по переводу на взыскателя) или перечислить на счета взыскателей по вкладам в отделение Сберегательного банка на основании письменного заявления заявителя.

Если адрес заявителя неизвестен, то удержанные суммы перечисляют на депозитный счет народного суда по месту нахождения организации.

Материальная ответственность работников за причиненный материальный ущерб предприятию предусматривается КЗоТ РФ. Размер ущерба определяют по фактическим потерям по данным бухгалтерского

учета. При хищении, недостаче и умышленной порче размер ущерба определяют исходя из рыночных цен на соответствующие виды имущества, а по импортным материальным ценностям – по таможенной стоимости с учетом уплаченных таможенных пошлин, налоговых платежей и других затрат.

В пределах среднего месячного заработка работника ущерб возмещается по распоряжению администрации, которое должно быть сделано не позднее 2 недель со дня обнаружения причиненного ущерба и обращено к исполнению не ранее 7 дней со дня сообщения работнику. Если работник отказался от добровольного возмещения ущерба, администрация предъявляет иск в суд.

Удержания из начисленной заработной платы отражают по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счетов:

68 «Расчеты с бюджетом» (на сумму подоходного налога); 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчет 2 «Расчеты по пенсионному обеспечению» (на сумму обязательных страховых взносов с граждан в Пенсионный фонд в размере 1 %);

28 «Брак в производстве» (на суммы удержаний с виновников брака);

73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (на суммы за товары, проданные в кредит, по ссудам банков, по предоставленным займам, на суммы, взысканные в возмещение недостач, уплаченных штрафов);

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (на суммы по исполнительным документам) и др.

Погашение задолженности перед бюджетом и Пенсионным фондом по удержаниям отражают по дебету счетов 68 и 69 с кредита счета 51 «Расчетный счет», а по алиментам – по дебету счета 76 с кредита счетов 50 «Касса» (при выдаче удержанных сумм из кассы), 51 «Расчетный счет» (при переводе по почте или зачислению на счет получателя в Сберегательном банке).

Учет расчетов по возмещению материального ущерба осуществляют на активном счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 3 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

В дебет счета 73 относят суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц, с кредита счетов 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей» (на балансовую стоимость недостающих и испорченных ценностей), 83 «Доходы будущих периодов» (на разницу между балансовой стоимостью указанных ценностей и суммой, взыскиваемой с виновных лиц), 28 «Брак в производстве» (за потери от брака продукции) и др.

По кредиту счета 73, субсчет 3, отражают погашение сумм материального ущерба в корреспонденции со счетами:

50, 51 – на сумму внесенных платежей;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму удержаний из заработной платы;

26 «Общехозяйственные расходы» – на суммы, которые по решению суда не могут быть взысканы с виновного из-за его неплатежеспособности.

РАСЧЕТЫ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

Предприятия выдают деньги под отчет, например, для приобретения за наличные каких-то товаров для предприятия. Подотчетные лица – это работники предприятия, получившие наличные суммы денежных средств на предстоящие операционные, административно-хозяйственные и командировочные расходы.

Сумма средств, выдаваемых наличными на указанные нужды, лимитируется предприятием.

Сумма, выдаваемая на командировочные расходы, определяется продолжительностью служебной командировки и местом назначения. Она включает: оплату проезда в оба конца по фактическим расходам, подтверждаемым документами (железнодорожными, авиационными и др. билетами); расходы по найму жилья; суточные расходы.

Нормы расходов по найму жилья и суточных предусматриваются законодательством. По решению предприятия сумма, выдаваемая на

командировку, может быть увеличена, однако командировочные расходы в пределах норм включаются в себестоимость продукции, а сверхнормативные расходы погашаются за счет чистой прибыли предприятия. Кроме того, командировочные расходы сверх норм включаются в совокупный доход и облагаются подоходным налогом с физических лиц.

Выдачу денег под отчет производят при условии полного отчета по ранее выданным суммам. Подотчетные лица составляют авансовый отчет о произведенных расходах с приложением оправдательных документов – командировочного удостоверения, товарных чеков, счетов, билетов и т. п. Неизрасходованные средства должны быть возвращены в кассу в течение 3-х дней по истечении срока, на который они были выданы, иначе бухгалтерия удерживает их из заработной платы.

Средства (командировочные расходы), выданные в иностранной валюте, учитываются одновременно и в ин валюте, и в рублях. Пересчет осуществляется по курсу Центрального банка России на день совершения операции. При учете задолженности подотчетного лица выданные суммы валюты учитываются по курсу на день выдачи, отчет подотчетного лица и возврат неиспользованных сумм – по курсу на день отчета. Курсовые разницы, образующиеся при этом, могут быть положительными (курс валюты возрос) и отрицательными (курс валюты понизился).

Учет расчетов с подотчетными лицами ведется на активно - пассивном счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

СОСТАВ ЗАТРАТ НА ОПЛАТУ ТРУДА, ВКЛЮЧАЕМЫХ В СЕБЕСТОИМОСТЬ ПРОДУКЦИИ

Выплаты, начисляемые работникам предприятия, делят на четыре части:

- расходы на оплату труда, относимые непосредственно на издержки производства, и эксплуатационные расходы непромышленных хозяйств, находящихся на балансе основной деятельности организации;

- расходы на оплату труда по операциям, связанным с заготовкой и приобретением производственных запасов, оборудования, капитальными вложениями;

- выплаты в любой форме за счет остающейся на предприятии части прибыли и фондов потребления;

- доходы, выплачиваемые работникам по вкладам в имущество организации и ценным бумагам.

Положение о составе затрат по производству и реализации продукции определяет состав первой и третьей частей, и им нужно руководствоваться для определения дебетуемых счетов при начислении оплаты труда, пособий, пенсий и др. выплат. В себестоимость продукции включается основная и дополнительная заработная плата основного производственного персонала.

На счетах издержек производства и обращения отражают также выплаты стимулирующего и компенсирующего характера.

Не включают в себестоимость продукции, а относят на уменьшение прибыли, остающейся в распоряжении организации, и других целевых поступлений следующие выплаты работникам организации в денежной и натуральной форме, а также затраты, связанные с их содержанием: премии, выплачиваемые за счет средств специального назначения и целевых поступлений; материальную помощь; беспроцентную ссуду на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности; оплату предоставляемых по коллективному договору дополнительных (сверх предусмотренного законодательством) отпусков работникам; надбавки к пенсиям, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда и другие аналогичные выплаты и затраты, не связанные непосредственно с оплатой труда (п. 7 Положения о составе затрат).

ПОРЯДОК ВЫПЛАТЫ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

В соответствии с законодательством заработная плата работника выдается 1 или 2 раза в месяц. У нас шире распространена двухразовая форма выдачи зарплаты.

При начислении заработка за первую половину месяца применяется авансовый и безавансовый порядок расчетов. В первом случае аванс выдается работникам обычно в размере 40 –60 % оклада, а окончательный расчет производится при выплате заработной платы за вторую половину месяца. Размер аванса определяется соглашением администрации с коллективом предприятия или условиями контракта, заключенного с работником.

Безавансовый порядок расчетов предполагает вместо планового аванса начисление работникам заработной платы за первую половину месяца по фактически изготовленной продукции или отработанному времени.

Аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда (учет по каждому работнику) ведется в следующих расчетно-платежных документах:

- расчетно-платежной ведомости, в которой по каждому работнику указывается отработанное им время по видам (урочное, сверхурочное, работа в праздничные дни), сумма оплат по видам (сдельная оплата, повременная оплата, премии, пособия по временной нетрудоспособности и пр.), сумма начислений, суммы удержаний по видам, итог к выдаче;

- расчетном листке – копии с расчетно-платежной ведомости по каждому работнику, выдаваемой работнику для проверки правильности расчета.

- платежной ведомости, используемой для выдачи заработной платы. В ней по каждому работнику указывается сумма к выдаче, при получении этой суммы работник ставит в ведомости свою подпись.

- лицевом счете, на котором происходит накопление информации о начислениях и удержаниях с заработной платы в течение работы на данном предприятии.

Синтетический учет заработной платы и связанных с ней расчетов ведется на пассивном счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». По кредиту этого счета показываются суммы начисленной основной и дополнительной заработной платы, начисленных пособий по социальному страхованию и обеспечению, вознаграждений, дивидендов

по акциям. По дебету счета 70 отражаются удержания из заработной платы и выдача заработка на руки. Сальдо по счету указывает сумму задолженности предприятия работникам по зарплате на конец месяца.

Заработная плата выдается в установленные дни месяца. При двухразовой выдаче заработной платы интервал между выплатами составляет примерно 15 дней. Выдача заработной платы, премии, аванса, пособий производится кассиром предприятия в течение трех дней, считая день получения денег в банке. Если предприятие крупное и число работников велико, к выдаче денег могут быть привлечены специально назначаемые раздатчики. Каждый раздатчик обслуживает одно или несколько структурных подразделений предприятия и по истечении трехдневного срока возвращает в кассу остатки невыданных сумм и платежные ведомости. (Выдача денег для раздатчика – это дополнительная работа, не исключающая необходимость выполнять свои основные функции, поэтому за раздачу денег ему выплачивается определенное вознаграждение.)

По истечении трех дней кассир проверяет и суммирует выданную заработную плату, а против фамилий работников, не получивших ее, в графе «Расписка в получении» проставляет штамп «Депонировано».

«Депонировать» – значит внести ее в банк для хранения.

Платежная ведомость закрывается двумя суммами – «выдано наличными» и «депонировано». На депонированные суммы кассир составляет реестр невыданной заработной платы, который вместе с платежными ведомостями передается в бухгалтерию.

Суммы невостребованной заработной платы сдаются кассиром в банк на расчетный счет предприятия с указанием «депонированные суммы». Это указание необходимо для того, чтобы банк хранил и учитывал эти суммы отдельно и не мог использовать на прочие выплаты предприятия, поскольку работники могут потребовать эти суммы в любой день.

Неполученную работниками заработную плату предприятие хранит в течение 3-х лет и учитывает по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Депонированная заработная

плата». Невостребованная в трехлетний срок заработная плата зачисляется в доход предприятия (кредит счета 80).

Глава 7 УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ, ЕЕ ОТГРУЗКИ И РЕАЛИЗАЦИИ ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ЕЕ ОЦЕНКА

Готовая продукция – это продукт производственной деятельности предприятия, изделия и продукты, обработка которых на данном предприятии закончена, они отвечают установленным стандартам и техническим условиям, сданы на склад (приняты заказчиком).

Готовая продукция входит в состав оборотных средств и в балансе ее показывают по фактической производственной себестоимости (себестоимости изготовления).

Готовую продукцию учитывают на активном счете 40 «Готовая продукция»: по дебету показывается поступление готовой продукции из производства на склад, а по кредиту – отгрузка (отпуск) готовой продукции. Сальдо по счету 40 отражает остаток готовой продукции на конец месяца.

Учет готовой продукции ведут в натуральных, условно-натуральных и стоимостных показателях. Условно-натуральные используются для получения обобщенных данных об однородной продукции.

Готовая продукция, поступившая из производства, оформляется накладными, спецификациями, приемными актами, другими первичными и сводными документами. Как и по материальным запасам, по готовой продукции составляют номенклатуру-ценник. Кроме ценника разрабатывают справочники продукции, облагаемой и не облагаемой различными видами налогов, плательщиков и грузополучателей, среднеквартальной и среднегодовой себестоимости и др.

Применяют следующие виды оценки готовой продукции:

- по фактической производственной себестоимости – используется сравнительно редко, преимущественно на предприятиях, выпускающих крупное оборудование и транспортные средства; применяется также в организациях с узкой номенклатурой продукции;

- по неполной производственной себестоимости продукции, исчисляемой по фактическим затратам без общехозяйственных расходов
- применяется в тех же производствах, где практикуют первый способ оценки;

- по оптовым ценам реализации, которые применяются в качестве учетных цен. Отклонения фактической себестоимости продукции учитываются на отдельном аналитическом счете;

- по плановой или нормативной производственной себестоимости, выступающей в качестве твердой учетной цены;

- по свободным отпускным ценам и тарифам, увеличенным на сумму налога на добавленную стоимость – используется при выполнении единичных заказов;

- по свободным рыночным ценам – применяется при учете товаров, реализуемых через розничную сеть.

При использовании в учете оптовых цен, плановой себестоимости и рыночных цен по окончании месяца необходимо исчислять отклонение фактической производственной себестоимости продукции от ее стоимости по учетным ценам для распределения этого отклонения на отгруженную (реализованную) продукцию и ее остатки на складах. Для исчисления отклонений фактической производственной себестоимости продукции от ее стоимости по учетным ценам составляют специальный расчет с использованием средневзвешенного процента отклонений фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам.

ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ ОТГРУЗКИ И РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ

Служба сбыта в соответствии с договорами о поставках, заключенными предприятием с покупателями, издает приказы об отпуске готовой продукции заказчикам. На отобранную и упакованную продукцию на складе выписывается накладная, которая должна содержать следующие реквизиты:

- дату и номер договора о поставке;

- наименование предприятия-заказчика, его адрес, номер расчетного счета с указанием банка;

- наименование изделия, его номенклатурный номер;
- количество продукции;
- отпускную цену продукции;
- общую сумму отпуска;
- подписи начальника службы сбыта, главного бухгалтера, кладовщика и лица, получившего продукцию.

Дополнительные требования к наличию других документов, кроме накладной, зависят от того, какие условия франко-места оговорены в договоре о поставке продукции.

Франко-место – так называют пункт, до которого ответственность за сохранность продукции и расходы по ее перемещению несет поставщик. При перевозках по железной дороге различают следующие виды условий о Франко-месте:

1. Франко-склад поставщика – все расходы, начиная от погрузки продукции на складе изготовителя, несет покупатель продукции.
2. Франко-станция отправления – поставщик несет расходы до разгрузки продукции на станции включительно, а за доставку, начиная с погрузки в железнодорожный вагон, отвечает покупатель.
3. Франко-вагон станция отправления – поставщик несет ответственность за продукцию до тех пор, пока она не будет погружена в вагон.
4. Франко-вагон станция назначения – покупатель продукции оплачивает выгрузку из вагона и последующие перемещения, а поставщик оплачивает все предшествующие.
5. Франко-станция назначения – обязанности поставщика по доставке продукции завершаются на станции назначения выгрузкой товара.
6. Франко-склад покупателя – все расходы по доставке продукции несет поставщик.

Расходы по доставке продукции до франко-места включаются поставщиком в полную себестоимость продукции, так что оплачиваются в итоге покупателем.

При условии поставки франко-склад поставщика представитель покупателя, предъявив доверенность (удостоверяющую, что данное лицо действует в интересах фирмы-покупателя), получает на складе продукцию. В остальных вариантах поставки продукцию на складе получает экспедитор поставщика – лицо, которому поручено доставить продукцию до франко-места.

Экспедитор оформляет вывоз продукции рядом документов (помимо накладной склада): путевым листом при перевозке продукции на станцию отправления, железнодорожной накладной при отправке груза по железной дороге и другими. Все документы выписываются в нескольких экземплярах, один из которых выдается экспедитору (экспедитор может получить квитанцию документа). Остальные экземпляры остаются в документах транспортных организаций и покупателя.

Когда все документы экспедитор сдаст в службу сбыта, выписывается счет-фактура. Назначение счета-фактуры – сообщить покупателю ассортимент, количество, продажную цену и стоимость отгруженной продукции и способ ее отправки. Счет-фактура должен быть зарегистрирован в ведомости отгрузки, отпуска и реализации продукции и материальных ценностей. В этой ведомости ведется аналитический учет отгруженной продукции (что, кому, когда и по какой цене было отпущено). После перечисления денег за отгруженную продукцию и получения выписки с расчетного счета, удостоверяющей оплату, в ведомости делается отметка о дате и сумме платежа.

СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Учет готовой продукции ведется на активном счете 40 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости (могут использоваться и учетные цены).

Счет 40 «Готовая продукция» используется предприятиями материального производства. Изделия, приобретенные для комплектации или в качестве товаров для продажи, учитываются на счете 41 «Товары». Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону также не отражается на счете 40, фактические затраты по ним

списываются со счетов затрат на производство в дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)». Продукция, подлежащая сдаче на месте и не оформленная актом приемки, считается незавершенным производством и на счете 40 не учитывается.

Синтетический учет готовой продукции можно вести с использованием счета 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и без использования его.

Если не используется счет 37, готовая продукция учитывается на синтетическом счете 40 по фактической производственной себестоимости. Но аналитический учет отдельных видов готовой продукции осуществляется, как правило, по учетным ценам (плановой себестоимости, оптовым ценам и др.) с выделением отклонений фактической себестоимости готовой продукции от стоимости по учетным ценам отдельных изделий, учитываемых на отдельном счете. Учет готовой продукции по учетным ценам оформляется бухгалтерской записью по дебету счета 40 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство». По окончании месяца вычисляется фактическая себестоимость готовой продукции, определяется отклонение фактической себестоимости продукции от ее стоимости по учетным ценам и это отклонение списывается с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 40 «Готовая продукция» дополнительной бухгалтерской проводкой или способом «красное сторно».

Если готовая продукция используется на самом предприятии, то она может приходоваться по дебету счета 10 «Материалы» и других аналогичных счетов с кредита счета 20 «Основное производство».

В течение года сельхозпредприятия учитывают движение сельскохозяйственной продукции по плановой себестоимости, а по окончании года доводят себестоимость до фактической.

Отгруженная готовая продукция списывается по учетным ценам с кредита счета 40 «Готовая продукция» в дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)». По окончании месяца определяется отклонение фактической себестоимости отгруженной (реализованной)

продукции от стоимости ее по учетным ценам и списывается в дебет счета 46 с кредита счета 40 дополнительной проводкой или способом «красное сторно».

Продукция, которую передали другим организациям для реализации на комиссионных началах, списывается с кредита счета 40 в дебет счета 45 «Товары отгруженные».

При использовании для учета затрат на производство продукции счета 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)» синтетический учет готовой продукции ведут на счете 40 по нормативной или плановой себестоимости. По дебету счета 37 отражается фактическая себестоимость продукции, а по кредиту отражается нормативная (плановая) себестоимость. Фактическую себестоимость продукции списывают в дебет счета 37 с кредита счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». Нормативная или плановая себестоимость продукции списывается с кредита счета 37 в дебет счетов 40 «Готовая продукция», 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» и других счетов (10, 11, 21, 28, 41, 79).

На 1-е число месяца, сопоставляя дебетовые и кредитовые обороты по счету 37, определяют отклонение фактической себестоимости продукции от нормативной или плановой и списывают с кредита счета 37 в дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)». Превышение фактической себестоимости продукции над нормативной (плановой) списывается дополнительной проводкой, а экономия – способом «красное сторно».

Счет 37 закрывают ежемесячно и сальдо на отчетную дату нет. При использовании счета 37 отпадает необходимость в отдельных расчетах отклонений фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам по готовой, отгруженной и реализованной продукции, поскольку выявленное отклонение по готовой продукции сразу списывается на счет 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

В бухгалтерском балансе готовая продукция отражается: по полной фактической производственной себестоимости (если не используется

счет 37 и общехозяйственные расходы списывают на счета 20, 23, 29); по полной нормативной (плановой) себестоимости (если используется счет 37 и общехозяйственные расходы списывают на счета 20, 23, 29); по неполной нормативной себестоимости (если используется счет 37 и общехозяйственные расходы списывают на счет 46); по сокращенной фактической себестоимости (по прямым статьям расходов), если косвенные расходы списываются со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» и счет 37 не используется.

УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ

Реализация готовой продукции позволяет предприятию выполнить обязательства перед госбюджетом по налогам, перед банком по ссудам, перед рабочими и служащими, поставщиками и другими кредиторами и возместить затраты на производство продукции – всем этим объясняется значение учета реализации продукции.

Когда продукция (работы или услуги) отпущена покупателю, но не оплачена им, она считается отгруженной. Момент реализации отгруженной продукции – дата зачисления на расчетный счет платежа от покупателя или дата отгрузки (сдачи) продукции покупателю.

Реализуется продукция в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продажи через розничную торговлю. Реализация продукции (работ, услуг) производится по следующим ценам:

- свободным отпускным ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС;
- государственным регулируемым оптовым ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС (продукция топливно-энергетического комплекса и услуги производственно-технического назначения);
- для продажи товаров населению и оказания ему услуг – по государственным регулируемым розничным ценам (за вычетом в соответствующих случаях торговых скидок, а также скидок сбыту и опту) и тарифам, включающим НДС.

Расчеты по межреспубликанским поставкам товаров (работ, услуг) с государствами, подписавшими договор об Экономическом Сообществе, осуществляют по ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС.

До момента реализации отгруженная продукция учитывается на активном счете 45 «Товары отгруженные», на котором отражается:

- фактическая производственная себестоимость отгруженной продукции;
- прейскурантная стоимость тары, оплачиваемая покупателем;
- транспортные расходы, возмещаемые покупателем.

По дебету счета 45 отражаются суммы, подлежащие оплате покупателями, по кредиту – оплаченные суммы. Сальдо по счету отражает задолженность покупателей по оплате продукции, тары и возмещению расходов поставщика.

Реализованная продукция, работа, услуги учитываются на счете 46 «Реализация продукции (работ, услуг)». Его особенность – отражение по дебету и кредиту одинакового объема реализованной продукции в разных оценках. По дебету показываются затраты предприятия по производству и реализации продукции: фактическая производственная себестоимость реализованной продукции и коммерческие расходы, составляющие в сумме полную фактическую себестоимость реализованной продукции; сумма налога на добавленную стоимость и акцизов; прейскурантная стоимость тары.

По кредиту счета 46 отражается выручка от реализации продукции. Превышение оборота по дебету – убыток, превышение оборота по кредиту – прибыль. Сальдо счет 46 не имеет, закрывается ежемесячно в корреспонденции со счетом 80.

Порядок операций по учету реализации продукции зависит от того, осуществляется ли покупателем предварительная оплата продукции.

Если продукция реализуется без предоплаты, то операции в учете оформляются в следующей последовательности:

- оприходована готовая продукция по фактической себестоимости;
- отгружена продукция покупателю по фактической себестоимости;

- отражена преysкурaнтная стоимость тары, оплачиваемая покупателем кроме стоимости продукции;
- отражены транспортные расходы, возмещаемые покупателем;
- получена выручка от реализации;
- списана реализованная продукция по фактической себестоимости;
- списана стоимость тары;
- покупатель возместил транспортные расходы;
- отражены суммы акцизов и НДС по реализованной продукции;
- списаны коммерческие расходы;
- списан результат реализации.

Итак, порядок синтетического учета реализации продукции зависит от метода учета реализации продукции для налогообложения. Предприятия могут определять выручку от реализации продукции для налогообложения по моменту оплаты отгруженной продукции, выполненных работ и оказанных услуг, или по моменту отгрузки продукции и предъявления платежных документов покупателю. Как отмечалось, в бухгалтерском учете продукция считается реализованной в момент ее отгрузки – права собственности на продукцию переходят к покупателю. Поэтому при обоих методах реализации продукции для налогообложения отгруженная или предъявленная покупателям готовая продукция по ценам реализации (включая НДС и акцизы) отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)». Одновременно себестоимость отгруженной или предъявленной покупателю продукции списывается в дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» с кредита счета 40 «Готовая продукция». С суммы выручки организации исчисляют налог на добавленную стоимость и акцизный налог (по установленному перечню товаров).

Если реализация «по отгрузке», сумма начисленного НДС отражается по дебету счета 46 и кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом». Этой проводкой отражается задолженность организации перед бюджетом по НДС, которая затем погашается перечислением

денежных средств бюджету (дебет счета 68, кредит счетов денежных средств).

При реализации «по оплате» задолженность организации перед бюджетом по НДС возникает после оплаты продукции покупателем. Поэтому после отгрузки продукции предприятия отражают сумму НДС по реализованной продукции по дебету счета 46 и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Поступившие платежи за реализованную продукцию отражают по дебету счета 51 «Расчетный счет» и других счетов с кредита счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». При поступлении платежей организации, применяющие метод реализации «по оплате», отражают задолженность по НДС перед бюджетом:

Д-т счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

К-т счета 68 «Расчеты с бюджетом».

Погашение задолженности перед бюджетом по НДС оформляется следующей проводкой:

Д-т счета 68 «Расчеты с бюджетом»;

К-т счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет» и др.

В случаях, когда договором поставки обусловлен иной момент перехода права владения, пользования и распоряжения отгруженной продукцией и риска случайной гибели от организации к покупателю, то для учета такой отгруженной продукции используется счет 45 «Товары отгруженные». При отгрузке продукции в таких случаях она списывается с кредита счета 40 «Готовая продукция» в дебет счета 45 «Товары отгруженные». После получения извещения о передаче права владения и распоряжения отгруженной продукцией покупателю поставщик списывает ее с кредита счета 45 «Товары отгруженные» в дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)». Одновременно стоимость продукции по цене реализации (включая НДС и акцизы) отражается по кредиту счета 46 и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Исчисленная по реализуемой продукции сумма НДС отражается по дебету счета 46 в зависимости от применяемого организацией метода реализации по кредиту счетов 68 или 76. При

использовании счета 76 после оплаты реализованной продукции начисленная сумма НДС списывается с дебета счета 76 на кредит счета 68.

Готовые изделия и товары, переданные другим предприятиям для реализации на комиссионных и иных подобных началах, отражаются также на счете 45 «Товары отгруженные». При отпуске они списываются с кредита счетов 40 «Готовая продукция» и 41 «Товары» в дебет счета 45 «Товары отгруженные». При поступлении извещения о реализации переданных изделий и товаров они списываются с кредита счета 45 «Товары отгруженные» в дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» с отражением по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

Стоимость работ и оказанных услуг списывают по фактической или нормативной (плановой) себестоимости с кредита счета 20 «Основное производство» или 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» по мере предъявления счетов за выполненные работы и услуги.

Одновременно сумму выручки отражают по кредиту счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

В последнее время широко применяется предварительная оплата готовой продукции, при которой поставщик выписывает счет-фактуру и направляет ее покупателю. Получив этот документ, покупатель платежным поручением переводит поставщику сумму платежа за продукцию. При предоплате сумму поступивших платежей отражают в бухгалтерском учете до момента отгрузки продукции как кредиторскую задолженность и оформляют бухгалтерской записью:

Д-т счета 51 «Расчетный счет»;

К-т счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

После отгрузки продукции она считается реализованной и списывается в дебет счета 62 с кредита счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

В учете операции оформляются в следующей последовательности:

- оприходована готовая продукция по фактической себестоимости;
- получен аванс (предоплата) от покупателя;
- отгружена продукция покупателю по фактической себестоимости;
- отражена преysкурantная стоимость тары, оплачиваемая покупателем сверх стоимости продукции;
- отражены транспортные расходы, возмещаемые покупателем;
- зачтен полученный ранее от покупателя аванс;
- списана реализованная продукция по фактической себестоимости;
- списана преysкурantная стоимость тары;
- возмещены покупателем транспортные расходы;
- отражены суммы акцизов и НДС по реализованной продукции;
- списаны коммерческие расходы;
- списан результат реализации.

В случаях, когда предварительная оплата выступает в форме авансового платежа и непосредственно не связана с конкретным счетом - фактурой, поступившие платежи отражают по кредиту счета 64 «Расчеты по авансам полученным».

Покупатель может отказаться от оплаты отгруженной в его адрес продукции, если груз послан ошибочно, с нарушением сроков поставки, низким качеством продукции и по другим причинам. Тогда бухгалтерия поставщика составляют обратные записи по отгрузке продукции;

Д-т счета 40 «Готовая продукция»;

К-т счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)»;

Д-т счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)»;

К-т счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

При любом методе учета реализации продукции предприятия уплачивают НДС и акцизы. Объекты налогообложения по НДС – обороты по реализации товаров (работ, услуг) и товары, ввозимые на территорию РФ.

Исчисленную сумму НДС по реализованной продукции оформляют следующей бухгалтерской записью:

Д-т счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)»;

К-т счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

Акцизами облагают оборот по реализации подакцизных товаров собственного производства, включая их реализацию государствам – членам СНГ. Для определения облагаемого оборота принимается стоимость подакцизных товаров, исчисленная исходя из:

свободных отпускных цен с включением в них суммы акциза;

регулируемых цен (за вычетом торговых скидок), сниженных на сумму НДС по расчетной ставке 16,67 %.

Расчеты с бюджетом по акцизам учитывают на счете 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по акцизам». На сумму акциза в составе выручки дебетуют счет 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» и кредитуют счет 68, субсчет «Расчеты по акцизам». Перечисление акциза отражают по дебету счета 68, субсчет «Расчеты по акцизам», и кредиту счета 51 «Расчетный счет».

При использовании счета 36 «Выполненные этапы по незавершенным работам» учет имеет некоторые особенности. Организации, которые выполняют работы долгосрочного характера (строительные, научные, проектные и др.), могут признавать реализацию работ и услуг в целом за законченную и сданную заказчику работу либо по отдельным этапам выполненной работы.

В первом варианте учет реализации продукции осуществляется по одному из вышеизложенных методов учета реализации продукции (работ, услуг). Во втором расчеты осуществляются по законченным этапам или комплексам, имеющим самостоятельное значение, или организация авансируется заказчиком до полного окончания работ в размере договорной стоимости.

Во втором варианте используется счет 36 «Выполненные этапы по незавершенным работам». По дебету этого счета учитывают стоимость законченных организацией работ, принятых в установленном порядке и отражаемых по кредиту счета 46. Одновременно затраты по законченным и принятым этапам работ списываются с кредита счета 20

на дебет счета 46. Суммы поступившей оплаты отражают по дебету счетов учета денежных средств с кредита счета 64 «Расчеты по авансам полученным».

После завершения всей работы оплаченную заказчиком стоимость этапов списывают со счета 36 в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Стоимость полностью законченных работ, учтенную на счете 62, списывают на сумму полученных авансов в дебет счета 64 и на сумму, полученную в окончательный расчет, в дебет счетов по учету денежных средств.

УЧЕТ КОММЕРЧЕСКИХ РАСХОДОВ

Себестоимость продукции определяется в процессе реализации. Кроме производственной себестоимости изделия (затрат на изготовление) в нее необходимо включить расходы, связанные со сбытом продукции. Эти расходы называются коммерческими, или внепроизводственными.

В состав коммерческих расходов включают:

- расходы на тару и упаковку готовой продукции на складах (упаковка в цехах относится к цеховым расходам);
- расходы на доставку продукции до франко-места;
- комиссионные сборы, уплачиваемые организациям сбыта и посредникам;
- затраты на рекламу, включая стоимость образцов продукции, переданных покупателям или посредникам бесплатно, и другие аналогичные затраты;
- прочие расходы по сбыту.

Внепроизводственные расходы учитываются на активном счете 43 «Коммерческие расходы». Оборот по дебету этого счета отражает затраты отчетного месяца, связанные с отгрузкой продукции, оборот по кредиту – суммы, списанные на реализованную в этом месяце продукцию, а сальдо по счету равно сумме произведенных расходов, приходящихся на отгруженную, но не оплаченную на начало месяца продукцию.

Расходы на рекламу списывают на счет 43 «Коммерческие расходы» по фактическим суммам, но для налогообложения принимаются в пределах установленных нормативов. (Надо иметь в виду, что организации, осуществляющие свою деятельность в сфере туристских услуг, увеличивают предельную сумму расходов на рекламу в 3 раза.)

По дебету счета 43 «Коммерческие расходы» учитывают коммерческие расходы с кредита следующих материальных, расчетных и денежных счетов:

- 10 «Материалы» – на стоимость израсходованной тары;
- 23 «Вспомогательные производства» – на стоимость услуг по отправке продукции со склада на станцию (пристань, аэропорт) отправления или на склад покупателя автотранспортом организации;
- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на стоимость услуг по отправке продукции покупателю, оказанных сторонними организациями;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на оплату труда работников, сопровождающих продукцию, и других счетов.

Аналитический учет по счету ведут в ведомости ф. № 15 учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов по указанным статьям расходов.

По истечении месяца указанные расходы списывают на себестоимость реализованной продукции. На отдельные виды продукции эти расходы относятся прямым путем, а при невозможности определения распределяются пропорционально их производственной себестоимости и объему реализованной продукции по оптовым ценам организации или другим способом.

Списывают внепроизводственные расходы следующей проводкой:

Д-т счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)»;

К-т счета 43 «Коммерческие расходы».

В случаях, когда в отчетном месяце реализуется только часть выпущенной продукции, сумма коммерческих расходов распределяется

между реализованной и нереализованной продукцией пропорционально их производственной себестоимости или другим способом.

В балансе коммерческие расходы отдельной статьи не имеют – при составлении баланса остаток по счету 43 присоединяют к остатку по счету 45 «Товары отгруженные».

Глава 8 УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ РАСЧЕТЫ ПРЕДПРИЯТИЯ

Хозяйственная деятельность предприятия не может осуществляться без разнообразных расчетов внутри и вне организации. Внутренние расчеты – это, например, расчеты с персоналом по заработной плате, с подотчетными лицами по выданным им авансам. Внешние отношения – это расчеты с поставщиками за приобретенную продукцию, с подрядчиками за выполненные работы и услуги, это уплата налогов в бюджет, взносы органам социального страхования и обеспечения, получение средств от покупателей за реализованную продукцию и др.

Расчеты внутренние и часть внешних ведутся наличными деньгами (выдача зарплаты работникам). Эти расчеты проводятся через кассу предприятия.

Расчеты предприятия с внешними субъектами осуществляется преимущественно безналичным путем – перечислением средств со счета плательщика на счет получателя. Посредником при этом является коммерческий банк. Отношения предприятия с банком строятся на основе договоров, для расчетов предприятие открывает в банке счета различных видов.

Расчетные счета, на которых владелец счета может распоряжаться своими средствами без ограничений, осуществляя любые операции; эти счета открываются всем коммерческим предприятиям, и имеющим статус юридического лица.

Текущие счета открывают некоммерческим учреждениям и организациям, не являющимся юридическим лицом, причем владелец счета распоряжается средствами в точном соответствии со сметой, утвержденной вышестоящим органом, а перечень операций по счету регламентирован.

Специальные счета служат для хранения средств строго целевого назначения.

Предприятие при необходимости может иметь и валютные счета, используя их в зависимости от того, в какой форме ведутся расчеты с данным физическим или юридическим лицом.

РАСЧЕТЫ ПО ТОВАРНЫМ И НЕТОВАРНЫМ ОПЕРАЦИЯМ

Расчеты предприятия делятся на две группы: платежи по товарным операциям, связанные с перемещением товара, (расчеты с поставщиками и подрядчиками) и расчеты по нетоварным операциям, предполагающие движение только денежных средств (расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами, учредителями, подотчетными лицами).

Расчеты по нетоварным операциям оформляются только платежными поручениями. *Платежное поручение* – это поручение владельца расчетного счета банку перечислить соответствующую сумму с своего счета на расчетный счет получателя.

Разумеется, платежное поручение принимается банком к исполнению только при наличии достаточных средств на счете плательщика.

Для товарных операций существуют следующие формы расчетов:

- платежными поручениями;
- плановыми платежами;
- платежными требованиями-поручениями;
- аккредитивами;
- расчетными чеками;
- зачетом взаимных требований (при ведении встречных платежей);
- векселями.

Расчеты платежными поручениями. Платежные поручения – широко распространенная форма расчетов по товарным операциям, они очень удобны в случае предварительной оплаты товаров или услуг. Вначале составляют платежное поручение на сумму предварительного взноса, а после получения товаров вносят о статок суммы.

Более часто практикуется предварительная оплата в размере 50 % от суммы сделки – паритетная в отношении той и другой стороны. Требование предоплаты в полном размере специфично.

Платежное поручение выписывают на бланках установленной формы и представляют в банк в 4-х экземплярах. Первый экземпляр после списания средств с расчетного счета плательщика остается в документах банка плательщика, четвертый возвращается плательщику со штампом банка как расписка, означающая, что документ принят к исполнению.

Второй и третий экземпляры платежного поручения пересылаются в банк получателя. После зачисления денег на его расчетный счет второй экземпляр остается в документах банка, а третий передается получателю в подтверждение осуществленной операции.

Расчеты плановыми платежами. При расчетах плановыми платежами используются платежные поручения. Если поставки товаров (услуг) характеризуются длительными хозяйственными связями, постоянностью и равномерностью, используются расчеты плановыми платежами. Такая форма расчетов предполагает периодическое перечисление определенной суммы (исходя из плана поставок), а не оплату каждой конкретной партии товаров. В установленные сроки сопоставляются фактическая стоимость полученных товаров и внесенная за них оплата и та или другая сторона (в зависимости от итогов) вносит разницу.

Расчеты платежными требованиями -поручениями. Платежное требование-поручение – это требование поставщика к покупателю оплатить стоимость товаров или услуг на основании приложенного комплекта документов.

Платежное требование-поручение в 3-х экземплярах поставщик выписывает после отгрузки продукции и отправляет покупателю.

Покупатель, получив продукцию, проверяет ее соответствие условиям договора и заполняет вторую часть платежного требования - поручения – платежное поручение, которым оплачивает полученные товары. Если полученные товары или услуги не предусматривались

договором, недоброкачественные или некомплектные, получены не вовремя, покупатель может отказаться от оплаты всей или части партии товаров.

Согласие оплатить документ называется *акцептом* этого документа. Акцепт заверяют подписями руководителя, главного бухгалтера и печатью покупателя. Отказ от акцепта платежного требования - поручения должен быть обоснован ссылками на условия договора и заявлен в течение 3-х рабочих дней, не считая день поступления платежного требования-поручения в банк плательщика.

Три экземпляра платежного требования-поручения сдаются в банк плательщика, в документах плательщика остается первый экземпляр, второй высылается в банк поставщика, третий возвращается плательщику как подтверждение перечисления средств.

При расчетах платежными требованиями-поручениями используется инкассо. *Инкассо* – это поручение банку получить причитающиеся владельцу счета денежные средства на основании расчетных, товарных и денежных документов. Тогда банк сам пересылает документы в банк плательщика, что ускоряет платежи. (Инкассовые услуги предоставляются клиентам за комиссионное вознаграждение.)

Расчеты аккредитивами. *Аккредитив* – это поручение банка покупателя банку поставщика об оплате поставщику товаров и услуг на условиях, которые оговорены в аккредитивном заявлении покупателя. Заявление на открытие аккредитива составляют в 5-и экземплярах. Первый остается в банке покупателя, второй возвращается покупателю как подтверждение совершения операции, остальные экземпляры пересылаются в банк поставщика. Банк поставщика один экземпляр вручает поставщику, два других – использует для своих нужд.

Получив экземпляр заявления, поставщик начинает отгрузку товаров, а после отгрузки предъявляет в банк комплект документов, на основании которых на его расчетный счет зачисляются денежные средства. Затем комплект документов пересылают покупателю.

Эта форма расчетов используется только в иногородних расчетах. Аккредитив выставляют для расчетов только с одним поставщиком. Срок действия аккредитива устанавливается в договоре между поставщиком и покупателем.

Различают *аккредитивы покрытые и непокрытые*. Покрытым, или депонированным, считается аккредитив, при котором плательщик предварительно депонирует средства для расчета с поставщиком. По заявлению покупателя в свой банк часть средств с его расчетного счета перечисляется в банк поставщика на аккредитив, что в учете покупателя оформляется проводкой:

Д-т сч. 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы» – сумма аккредитива,

К-т сч. 51 «Расчетный счета – сумма аккредитива.

Платежи по непокрытому аккредитиву поставщику гарантирует банк покупателя. Открываются непокрытые аккредитивы надежным, платежеспособным клиентам. Условием непокрытого аккредитива является наличие корреспондентских отношений между банками поставщика и покупателя. Что означают корреспондентские отношения между банками? Они заключаются в том, что первый из банков имеет счет во втором, а второй – в первом. Тогда при открытии непокрытого аккредитива средства списываются с корреспондентского счета банка покупателя в банке плательщика.

Неиспользованный остаток аккредитива по окончании срока действия зачисляется обратно на расчетный счет покупателя.

На каждом аккредитиве должно быть указано, является он *отзывным или безотзывным*. При отсутствии такого указания он считается отзывным. Отзывной аккредитив может быть изменен или аннулирован банком покупателя (по поручению покупателя) без согласования с поставщиком. Безотзывной аккредитив не может быть изменен или аннулирован без согласия поставщика, в пользу которого он открыт.

Расчеты расчетными чеками. Расчетный чек – это документ, содержащий безусловный письменный приказ лица, выдавшего чек,

своему банку о перечислении указанной в чеке суммы с его счета на счет получателя средств (чекодержателя).

Обычно расчетный чек выписывает плательщик и передает получателю средств в момент совершения хозяйственной операции. Тот предъявляет чек в свой банк для оплаты.

Чеки, как и аккредитивы, могут быть покрытыми за счет средств, зачисленных клиентом на специальный счет, и непокрытыми, т. е. гарантированными банком.

Чтобы получить расчетные чеки, предприятие обращается в свой банк с заявлением, в котором указывает количество чеков и общую сумму, которая требуется ему для расчетов чеками. На основании этого заявления определяется лимит одного чека, который проставляют на оборотной стороне каждого чека. Для депонированных чеков одновременно с заявлением в банк представляется платежное поручение на заявленную денежную сумму. После этого предприятие получает в банке чековую книжку.

Выписанные чеки действительны в течение десяти дней, не считая дня выписки.

Учет выдачи чеков ведет владелец чековой книжки на субсчете 2 «Чековые книжки» активного счета 55 «Специальные счета в банках».

Вексельная форма расчетов. Здесь мы знакомимся с коммерческим кредитом. *Коммерческий кредит* – это отсрочка или рассрочка платежа за реализованную продукцию (услуги). Отсрочка или рассрочка платежа равносильны предоставлению краткосрочного кредита, за что с плательщика взимаются проценты. Эти проценты в пределах ставки, установленной законодательством, включаются в себестоимость приобретаемых товарно-материальных ценностей, а что сверх установленных пределов – выплачивается из чистой прибыли.

Поставщик предоставляет коммерческий кредит в форме расчетов по открытому счету или в вексельной форме.

В первом случае (при расчетах по открытому счету) поставщик предоставляет покупателю продукцию и расчетные документы, не получая от него долговых обязательств, но открывает счет его

задолженности. Погашение задолженности происходит периодическими платежами.

Вексельная форма расчетов представляет собой расчеты между поставщиком и покупателем на основании специального документа – векселя. *Вексель* – это ценная бумага, представляющая собой письменное долговое обязательство установленной формы, дающая право его владельцу (векселедержателю) беспорное право требовать от должника уплаты суммы обязательства.

Вексель используют как форму коммерческого кредита и как средство платежа. Различают два вида векселей:

- простой (соло) – обязательство должника уплатить определенную сумму денег предъявителю векселя через установленный срок или по требованию;

- переводной (тратта) – указание векселедателя-кредитора плательщику уплатить определенную сумму денег предъявителю векселя через установленный срок или по требованию. Главное условие переводного векселя – его акцепт трассатом (должником). В противном случае он остается для векселя совершенным посторонним лицом. Поэтому получатель денег до наступления срока платежа должен выяснить отношение плательщика к оплате векселя путем предложения его акцептовать. Если плательщик не акцептовал вексель или не заплатил по нему, то вексельную сумму обязан уплатить векселедатель (трассант).

Отказ от платежа должен быть своевременно удостоверен у нотариуса или в суде. Органы суда выдают судебные решения по искам, основанным на опротестованных векселях. Векселедержатель вправе предъявить иск к лицам, обязанным по векселю, на сумму большую, чем указано в векселе, так как он несет потери и издержки, вызванные неполучением платежа и совершением протеста векселя.

Для повышения надежности векселя служит аваль. *Аваль* – это специальное вексельное поручительство, посредством которого полностью или частично гарантируется платеж. *Авалист* – лицо, совершающее аваль, и лицо, за которое он поручился (векселедатель

или трассат), несут солидарную ответственность. В авале обязательно указывают, за кого он дан.

Особенность векселя – соблюдение строго определенной формы, нарушение которой лишает вексель формы обязательства. Вексель должен содержать следующие реквизиты:

- наименование «вексель»;
- простое, ничем не оговоренное предложение уплатить определенную сумму (если в тексте есть разночтения суммы платежа, нужно верить меньшей из сумм, написанных прописью);
- наименование плательщика;
- место платежа (если не указано, то им считается место составления документа);
- наименование того, кому или по приказу кого должен быть совершен платеж;
- срок платежа;
- дата и место составления векселя;
- подпись векселедателя.

По соглашению стороны могут продлить срок оплаты. Продление срока действия векселя называется *пролонгацией*.

Различают прямую пролонгацию (на векселе делается соответствующая запись, удостоверенная подписями сторон) и косвенную пролонгацию, когда составляется новый вексель, а первый возвращается взамен нового.

Характерное отличие векселя от других долговых обязательств состоит в возможности его передачи из рук в руки. Передача векселя называется *индоссаментом*, о чем делается запись на оборотной стороне векселя или на аллонже (добавочном листе к векселю), являющемуся его неотъемлемой частью. Индоссамент должен быть простым – без всяких условий и на полную сумму векселя. Форма индоссамента: «Вместо меня заплатите...».

Есть три вида индоссамента:

- полный или именной – указывает лицо, кому или по чьему приказу должен быть совершен платеж;

– бланковый – состоит из одной подписи индоссанта (лица, делающего на векселе передаточную надпись) и не указывает лица, которому переуступается вексель (индоссата);

– инкассовый – передаточная надпись, по которой принимающее вексель лицо вправе производить только взыскание по векселю, но не передавать третьему лицу.

Выданные векселя в учете предприятия учитываются на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», а полученные – на счете 62 «Расчеты с поставщиками и заказчиками», субсчет 3 «Векселя полученные».

УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО РАСЧЕТНОМУ СЧЕТУ

Предприятие вправе открывать в любом банке расчетные и другие счета для хранения свободных денежных средств и осуществления всех видов расчетных, кредитных и кассовых операций. Предприятия, имеющие отдельные нехозрасчетные подразделения (магазины, склады, филиалы и др.) вне своего местонахождения, по ходатайству владельца основного счета могут быть открыты расчетные субсчета для зачисления выручки и производства расчетов по месту нахождения этих подразделений.

Для открытия расчетного счета организация должна представить в учреждение банка следующие документы:

- заявление на открытие счета установленного образца;
- нотариально заверенные копии устава организации, учредительного договора и регистрационного свидетельства;
- справку налогового органа о регистрации организации в качестве налогоплательщика;
- копии документов о регистрации в качестве плательщиков в Пенсионный фонд РФ и в Фонд обязательного медицинского страхования;
- карточку с образцами подписей руководителя, заместителя руководителя и главного бухгалтера с оттиском печати организации по установленной форме, заверенную нотариально.

Если в организации должности главного бухгалтера нет, на карточке ставится подпись только руководителя организации. В государственных организациях подписи руководителя и главного бухгалтера могут заверять вышестоящие организации.

При временном отсутствии печати у созданной организации руководитель банка разрешает в течение срока, необходимого для изготовления печати, представлять в банк документы без оттиска печати.

Иностранным юридическим лицам (нерезидентам) рублевые счета могут быть открыты только по месту нахождения их представительств и филиалов в порядке, установленном специальной инструкцией.

Банк заключает с фирмой договор на обслуживание и присваивает номер расчетного счета, на котором сосредотачиваются свободные денежные средства и производятся практически все платежи.

После открытия расчетного счета для получения постоянного свидетельства о регистрации фирма должна внести на расчетный счет половину уставного капитала и представить в администрацию района соответствующую справку из банка.

С расчетного счета банк оплачивает обязательства, расходы и поручения организации, проводимые в порядке безналичных расчетов, а также выдает средства на оплату труда и текущие хозяйственные нужды. Операции по зачислению сумм на расчетный счет или списанию с него банк производит на основании письменных распоряжений владельцев расчетного счета (денежных чеков, объявлений на взнос денег наличными, платежных поручений) или с их согласия (оплата платежных требований поставщиков и подрядчиков). Исключение составляют платежи, взыскиваемые в бесспорном порядке по решению Государственного арбитража, народного суда, налоговых или финансовых органов. В бесспорном порядке со счетов организации списывают платежи, не внесенные в срок в государственный бюджет, внебюджетные фонды, фонды социального назначения, за таможенные процедуры, платежи по исполнительным и приравненным к ним

документам. В безакцептном порядке оплачивают счета энерго – и теплоснабжающих и водопроводно -канализационных организаций.

При недостаточности денежных средств на счете списание денежных средств со счета осуществляется в последовательности, определенной Гражданским кодексом РФ (ст. 8.55):

- по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о изыскании алиментов;

- по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда лиц, работающих по трудовому договору, в том числе по контракту, по выплате вознаграждений по авторскому договору;

- по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет и во внебюджетные фонды;

- по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований;

- по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

Списание средств со счета по требованиям, относящимся к одной очереди, производится в порядке календарной очередности поступления документов.

Прием и выдачу денег, безналичные перечисления банк производит по документам специальной формы. Основными документами при наличных расчетах являются:

- денежный чек, представляемый в банк для снятия с расчетного счета предприятия указанной в нем суммы наличных денег;

- объявление на взнос наличными – представляется банку при вносе на расчетный счет наличных денег.

Безналичные расчеты оформляются, как отмечалось, следующим образом: платежным поручением; платежным требованием -поручением; расчетным чеком.

Расчетные документы (платежные поручения, платежные требования-поручения, расчетные чеки) должны соответствовать установленным требованиям и содержать:

- наименование расчетного документа;
- номер расчетного документа;
- дату выписки расчетного документа (число и год указываются цифрами, месяц – прописью);
- реквизиты плательщика – наименование плательщика, номер его счета в банке, наименование и номер банка плательщика;
- реквизиты получателя средств – его наименование, номер его счета в банке, наименование и номер банка получателя;
- назначение платежа (в чеке не указывается);
- сумму платежа цифрами и прописью;
- подписи и оттиск печати на первом экземпляре расчетного документа на первом экземпляре поручения.

Платежные поручения выписывают с использованием технических средств в один прием под копирку или путем размножения подлинников в необходимом количестве экземпляров. Чеки выписываются от руки чернилами или шариковой ручкой.

Расчетные документы принимаются банком к исполнению независимо от указанной в них суммы.

Для организации безналичных расчетов соблюдаются следующие условия:

- банк хранит денежные средства предприятия на его счете, зачисляет поступающие на эти счета суммы, выполняет распоряжения об их перечислении и выдаче со счетов, а также о проведении других банковских операций, предусмотренных банковскими правилами и договором;
- средства со счета предприятия списываются по распоряжению владельца счета;
- все платежи со счета предприятия осуществляются в очередности, определяемой руководителем предприятия, если иное не предусмотрено законодательством;

- формы расчетов между плательщиком и получателем средств определяются договором;

- взаимные претензии по расчетам между плательщиком и получателем средств рассматриваются сторонами в установленном порядке без участия банковских учреждений;

- претензии к банку, связанные с выполнением банковских операций, направляются предприятием в банк, допустивший нарушения;

- подача жалобы и предъявление иска не приостанавливают операции по счету;

- за несвоевременное (позднее следующего дня после получения соответствующего документа) или неправильное списание средств со счета владельца, а также за несвоевременное или неправильное зачисление сумм, причитающихся владельцу, предприятия вправе потребовать от банка уплатить в свою пользу штраф в размере 0,5 % несвоевременно зачисленной (списанной) суммы за каждый день задержки, если иное не оговорено в договоре между банком и владельцем счета.

В установленные банком сроки (чаще всего, ежедневно) предприятие получает от банка выписку из расчетного счета, представляющую собой перечень всех произведенных за отчетный период операций по расчетному счету предприятия. Банк передает предприятию первичные документы, в соответствии с которыми зачислены или списаны средства. Выписка банка заменяет собой регистр аналитического учета и служит основанием для бухгалтерских записей.

Денежные средства предприятия, хранящиеся на расчетном счете, учитывают на активном синтетическом счете 51 «Расчетный счет». В дебет этого счета записывают поступления денежных средств на расчетный счет, в кредит – уменьшение денежных средств на расчетном счете. Основанием для записей по расчетному счету служат выписки банка с приложенными к ним оправдательными документами.

Помимо счетов 50 и 51 новым Планом счетов предусмотрено использование счета 55 «Специальные счета в банках». На нем учитывают наличие и движение денежных средств в отечественной и

зарубежной валютах, находящихся в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей) на текущих, особых и специальных счетах, а также движение средств целевого финансирования в той части, которая подлежит обособленному хранению.

К счету 55 могут быть открыты субсчета: 55-1 «Аккредитивы», 55-2 «Чековые книжки» и др.

Порядок расчетов при аккредитивной форме расчетов регулируется Центральным банком РФ. Зачисление денежных средств в аккредитивы отражается по дебету субсчета 55-1 и кредиту счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет», 90 «Краткосрочные кредиты банков» и др. По мере использования аккредитивов их списывают с кредита субсчета 55-1 в дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или других подобных счетов. Неиспользованные средства в аккредитивах возвращают в организацию на восстановление того счета, с которого они были ранее перечислены, и списывают с кредита счета 55 в дебет счетов 51, 52, 90 или других счетов. Аналитический учет по субсчету 55-1 ведут по каждому выставленному аккредитиву.

На субсчете 55-2 «Чековые книжки» учитывают движение средств, находящихся в чековых книжках. Порядок ведения расчетов чеками регулируется банком, выданные чековые книжки отражают по дебету субсчета 55-2 и кредиту счетов 51, 52, 90 и других подобных счетов. При использовании чековых книжек соответствующие суммы списывают со счета 55 в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» или других подобных счетов (согласно выпискам банка). Суммы по выданным чекам, но не оплаченным банком (не предъявленным к оплате), остаются на субсчете 55-2. Суммы по оставшимся неиспользованным чекам и возвращенным в банк списывают с кредита субсчета 55-2 в дебет счетов 51, 52, 90 или других счетов. Аналитический учет по субсчету 55-2 ведут по каждой полученной чековой книжке.

На субсчетах счета 55 учитывают движение обособленно хранящихся в банке средств целевого финансирования: средств,

поступивших на содержание специальных учреждений от родителей и других источников; средств на финансирование капитальных вложений; средств, аккумулируемых организацией и расходующихся ею с отдельного счета; субсидий правительственных органов и т. д.

Филиалы и структурные подразделения, входящие в состав организации и выделенные на самостоятельный баланс, которым открыты текущие счета в местных учреждениях банков для осуществления текущих расходов, отражают на отдельном субсчете к счету 55 движение указанных средств.

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

Поскольку, сохраняя средства предприятий, банк является должником предприятия, счет 51 «Расчетный счет» в бухгалтерском учете предприятия является активным, остатки и зачисления на расчетный счет записываются в дебет этого счета, списание средств – в кредит. Для банка предприятие является кредитором, поэтому на лицевом счете и, соответственно, на копии с него – выписке из расчетного счета, поступление средств записывает в кредит, а расходование – в дебет. Обрабатывая выписки, необходимо помнить об этой особенности и аккуратно переносить записи с дебета выписки на кредит счета 51, с кредита выписки – на дебет счета 51.

При обработке выписки на ее полях проставляются номера счетов, корреспондирующих по той или иной операции со счетом 51, а на первичных документах – порядковый номер в соответствии с выпиской.

УЧЕТ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

На предприятии касса служит для приема, хранения и расходования наличных денег. Порядок ведения кассовых операций регламентируется инструкцией Центрального банка России.

Размер сумм наличных денег в кассе предприятия ограничен лимитом, который устанавливается при открытии расчетного счета

банком по согласованию с предприятием. Сверх установленного лимита деньги могут храниться только в дни выплаты зарплаты, пенсий, стипендий, пособий в течение трех рабочих дней, включая день получения денег в банке.

Касса производит прием наличных денег по приходным кассовым ордерам, взамен которых выдается квитанция. Выдача денег наличными ведется по расходным кассовым ордерам или другим документам (заявлениям на выдачу денег, платежным ведомостям).

Документы на прием и выдачу денег выписывают в бухгалтерии предприятия и подписывает их главный бухгалтер, документы на выдачу подписывает также и руководитель фирмы.

При выплате денег по платежным ведомостям отдельный расходный кассовый ордер на каждого получателя не выписывается – составляется один на общую сумму по ведомости по истечении срока выдачи. Отдельные лица получают деньги по расходным кассовым ордерам в кассе предприятия при предъявлении документа, удостоверяющего личность.

Кассир, выдав или получив деньги, обязан подписать расходный или приходный кассовый ордер, а прилагаемые к ним документы погасить штампами или надписью «получено» или «оплачено» с указанием даты совершения операции.

Все первичные документы по приходу и расходу (приходные и расходные кассовые ордера, счета и т. п.) до передачи в кассу регистрируются в бухгалтерии в специальном журнале регистрации, документу присваивается порядковый номер. В кассе ведется кассовая книга. Предприятие может иметь только одну кассовую книгу. Листы в книге прошнуровываются и опечатываются круглой сургучной печатью предприятия. На последней странице книги делается надпись «В настоящей книге всего пронумеровано ... страниц» и ставят свои подписи руководитель предприятия и главный бухгалтер. Записи в кассовой книге ведутся под копирку в двух экземплярах, причем вторые экземпляры, служащие отчетом кассира, должны быть отрывными.

Подчистки и неоговоренные исправления запрещаются. Листы кассовой книги имеют строго установленную форму.

Кассовые операции ведутся в таком порядке:

- оформляются первичные документы по приходу и расходу;
- первичные документы регистрируются в журнале регистрации;
- производятся записи в кассовую книгу;

– ежедневно в конце подводятся итоги по кассовой книге, отчет кассира (2-й экземпляр кассовой книги) с приходными и расходными документами сдается в бухгалтерию отчета кассира под расписку в кассовой книге (1-м экземпляре).

Кассовые операции учитываются на активном счете 50 «Касса». Сальдо счета указывает на наличие суммы свободных денег в кассе предприятия на начало месяца, оборот по дебету – суммы, поступившие наличными в кассу, оборот по кредиту – суммы, выданные наличными.

В кассе могут храниться не только наличные деньги, но и бланки строгой отчетности и ценные бумаги – оплаченные путевки, проездные билеты, вексельные марки, почтовые марки, марки госпошлины и т. п., учитываемые на активном счете 56 «Денежные документы».

Не реже 1 раза в месяц проводится ревизия (инвентаризация) наличия денежных средств в кассе. Ревизия кассы проводится комиссией внезапно, комиссия назначается приказом руководителя предприятия. Проверяются наличные деньги, денежные документы, ценные бумаги и бланки строгой отчетности.

Кассир несет полную материальную ответственность за сохранность всех средств, находящихся в кассе, о чем дает письменное обязательство при приеме на работу.

В результате инвентаризации могут быть обнаружены излишки наличных денег или выявлена их недостача. Излишки приходуется и зачисляются в доход предприятия:

Д-т сч. 50 «Касса»,

К-т сч. 80 «Прибыли и убытки».

Недостача оформляется несколькими проводками.

Отражается факт недостачи наличных в кассе:

Д-т сч. 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей»,

К-т сч. 50 «Касса».

Недостача списывается на виновника (кассира):

*Д-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет 3
«Расчеты по возмещению материального ущерба»,*

К-т сч. 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Впоследствии недостача возмещается виновником полностью или частями наличными или удержанием из зарплаты:

Д-т сч. 50, 70,

К-т сч. 73-3.

УЧЕТ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ В ИНВАЛЮТЕ И ОПЕРАЦИЙ ПО ВАЛЮТНОМУ СЧЕТУ

Для учета операций в инвалюте создается специальная касса, с кассиром по валюте заключают договор о полной индивидуальной материальной ответственности. Кассы должны быть обеспечены всеми инструкциями, контрольными и справочными материалами (справочниками по иностранной валюте, образцами дорожных чеков и евро-чеков и т. п.). Кассиры обязаны строго соблюдать правила совершения операций по приему и выдаче валюты из кассы.

При приеме платежных документов в иностранной валюте кассир должен проверить их подлинность и платежеспособность по имеющимся контрольным материалам, а также полноту и правильность заполнения реквизитов документов.

При отсутствии у кассира соответствующих образцов чеков и контрольных материалов такие чеки к оплате не принимаются.

В кассу принимается наличная иностранная валюта, не вызывающая сомнений в ее подлинности и платежеспособности. Поврежденные, ветхие, вызывающие сомнение в платежности денежные знаки, кассиром не принимаются. Фальшивые, а также вызывающие сомнение в подлинности денежные знаки клиенту не возвращаются, их записывают в отдельный реестр и возвращают в банк с пометками: «Фальшивая» или: «Вызывающая сомнение». Клиенту выдается квитанция о том, что принятая валюта является фальшивой или что она

вызывает сомнение, с указанием в квитанции наименования валюты и ее достоинства.

Оплату товаров и услуг разрешается принимать в нескольких иностранных валютах. Пересчет других видов иностранных валют в доллары осуществляется по рыночному курсу, информация о котором присылается банком в кассу. Таблица пересчета должна быть доступна и для посетителей. При расчетах за валюту сдача выдается обычно в валюте платежа. С согласия покупателей сдача может быть выдана в другой свободно конвертируемой валюте. Выдача сдачи в рублях запрещается.

Для обособленного учета наличия и движения наличной иностранной валюты к счету 50 «Касса» открывают соответствующие субсчета.

Организации (юридические лица) имеют право открывать валютный счет на территории РФ в любом банке, уполномоченном Центральным банком РФ на проведение операций с иностранными валютами.

Можно открывать счета в нескольких валютах, что позволяет избежать конверсии валюты из одной в другую, осуществляемой за плату по действующему курсу международного валютного рынка на день совершения операции. Возникающие при этом курсовые разницы относят на счет организации.

Чтобы открыть валютный счет, организация обязана предоставить в уполномоченный банк необходимые документы. На основании их банк заключает с клиентом договор о расчетно-кассовом обслуживании, в котором оговариваются тарифы комиссионного вознаграждения за оказываемые банком услуги, сроки принятия банком претензий по списанию или зачислению средств на валютный счет и т. п.

После заключения договора банк открывает клиенту два валютных счета: транзитный и текущий, которые ведутся параллельно. Валютная выручка, поступающая за экспорт товара, зачисляется сначала на транзитный валютный счет, а после обязательной продажи в валютный

резерв и на внутреннем валютном рынке остаток валюты зачисляется на текущий валютный счет организации.

По валютным счетам банк начисляет и выплачивает проценты в тех валютах, по которым имеет доходы от их размещения на международном валютном рынке. По текущим валютным счетам процентная ставка определяется на основе ставок по однодневным депозитам на международном валютном рынке (исчисляется средняя ставка по видам валюты за истекший квартал и уменьшается на 1,5 %).

Предприятие может осуществлять в уполномоченном банке вклады на 1, 2, 3, 6, 9 и 12 месяцев в зависимости от валюты вклада. По вкладам на депозитных счетах начисляются проценты либо на договорной основе между вкладчиком и банком, либо по ставке, базирующейся на ставках, действовавших на международном банковском рынке.

Для обобщения информации о наличии и движении средств в иностранной валюте используют счет 52 «Валютный счет». По дебету этого счета отражают поступление денежных средств на валютные счета предприятия, а по кредиту – списание денежных средств с валютных счетов.

Операции по валютным счетам отражаются на основании выписок банка и приложенных к ним денежно-расчетных документов. Суммы, ошибочно отнесенные в дебет или кредит валютных счетов и обнаруженные при проверке выписок банка, отражают на счете 63 «Расчеты по претензиям».

Аналитический учет по счету 52 ведут по каждому счету, открытому в учреждениях банка для хранения денежных средств в иностранных валютах.

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Финансовые вложения – это инвестиции организаций в государственные ценные бумаги, вклады в уставные фонды других предприятий, предоставленные займы другим организациям в РФ и за ее пределами.

Финансовые вложения подразделяют на краткосрочные (сроком до 1 года) и долгосрочные (сроком более 1 года).

Долгосрочные финансовые вложения учитываются на активном счете 06 «Долгосрочные финансовые вложения», имеющем субсчета:

06-1 «Паи и акции»;

06-2 «Облигации»;

06-3 «Предоставленные займы».

Краткосрочные финансовые вложения отражаются на активном счете 58 «Краткосрочные финансовые вложения» с субсчетами:

58-1 «Облигации и другие ценные бумаги»;

58-2 «Депозиты» (вклады в банк под процент на определенный срок); 58-3 «Предоставленные займы».

Сальдо по этим счетам показывает величину вложений на начало периода. По дебету отражается поступление финансовых вложений (приобретение ценных бумаг, вложения в уставные фонды других фирм, выдача займов). По кредиту записывается выбытие финансовых вложений (продажа и погашение ценных бумаг, возврат вкладов из уставных фондов и займов).

Приобретаемые ценные бумаги отражаются на счетах по покупной стоимости. Разница между покупной и номинальной стоимостью ценной бумаги подлежит доначислению или списанию таким образом, чтобы к моменту погашения ценных бумаг их стоимость на счетах 06 и 58 совпадала с номинальной.

Если покупная цена ниже номинальной, разница между ними составляет прибыль предприятия, если выше – убыток. Доначисление разницы между покупной и номинальной стоимостью записывается в кредит счета 80 и дебет счетов 06 или 58, списание оформляется обратной проводкой.

Учет вкладов в уставные фонды других организаций. Вклады в уставные фонды других предприятий учитывают на счете 06 «Долгосрочные финансовые вложения», субсчет 06 -1 «Паи и акции». Вклады могут быть сделаны в денежной форме и в виде имущества. Имущество в качестве вклада оценивается по договоренности сторон на

основе рыночных цен. Денежные вклады списывают с кредита счета 51 «Расчетный счет» или 52 «Валютный счет» в дебет счета 06. Валютные средства пересчитывают в рубли по официальному курсу Центрального банка РФ, действующему на день передачи средств. При передаче имущества дебетуют счет 06 и кредитуют счета 46, 47 или 48 (по договорным ценам).

Первоначальную (учетную) стоимость переданного имущества списывают в дебет счетов 46, 47 или 48 с кредита следующих счетов: 01 «Основные средства» – на первоначальную их стоимость; 04 «Нематериальные активы» – на первоначальную их стоимость; 10 «Материалы» – на стоимость материальных запасов; 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» – на их стоимость и др.

А сумму износа по переданным основным средствам, нематериальным активам и МБП списывают в дебет счетов 02 «Износ основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» и 13 «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов» и кредит счетов 47 и 48.

Когда начисляют доходы на вклады в уставные капиталы других организаций, следует учитывать, что доходы от долевого участия в других организациях, дивиденды и проценты по акциям и облигациям, выпущенным на территории РФ, облагаются налогом. Налог удерживается у источников выплаты дохода. Поэтому объявленные суммы дохода, дивидендов и процентов при начислении следует уменьшать на сумму налога.

Начисление доходов отражают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 80 «Прибыли и убытки». При поступлении доходов дебетуют счета 51 «Расчетный счет» или 52 «Валютный счет» и кредитуют счет 76.

Учет финансовых вложений в акции. Затраты по приобретению акций вначале учитывают на счете 08 «Капитальные вложения», а с него фактическая себестоимость акций списывается в дебет счетов 06 или 58.

Начисление дивидендов отражают по дебету счета 76, субсчет «Расчеты по дивидендам», и кредиту счета 80 «Прибыли и убытки».

Сумма начисленных дивидендов отличается от объявленной величины дивидендов на сумму налога на доходы, уплачиваемого в соответствии с действующим законодательством. Поступившие дивиденды отражают по дебету денежных средств и кредиту счета 76, субсчет «Расчеты по дивидендам».

При не полной оплате акций, если инвестор имеет право на получение дивидендов и несет ответственность по этим вложениям, акции приходят по полной сумме фактических затрат с кредита счета 08. В дебет счета 08 относят внесенную сумму с кредита денежных счетов и неоплаченную часть со счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты за приобретенные акции». В этом случае в балансе приобретенные акции отражаются по фактическим затратам, а неоплаченная часть отражается по статье кредиторской задолженности.

Суммы, внесенные на приобретение акций, учитывают по дебету счета 76, субсчет «Расчеты за приобретенные акции», с кредита денежных счетов 51 или 52. В балансе эти суммы отражают по статье дебиторской задолженности.

При получении дивидендов в иностранной валюте возможно образование курсовой разницы вследствие разности рублевой оценки сумм дивидендов по курсу на дату принятия на учет по счету 76 и на дату фактического зачисления дивидендов на валютный счет организации. Курсовые разницы относят на счет 80 «Прибыли и убытки».

Продажу акций оформляют следующими проводками:

Д-т счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на продажную стоимость акций;

К-т счета 48 «Реализация прочих активов»;

Д-т счета 48 «Реализация прочих активов» – на балансовую стоимость акций;

К-т счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения» или 58 «Краткосрочные финансовые вложения».

Дополнительные расходы по продаже акций также списываются в дебет счета 48.

Разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами счета 48 показывает финансовый результат от продажи акций. Эту разницу списывают со счета 48 на счет 80 «Прибыли и убытки».

При ликвидации АО, акции которого имеет организация, производят такие же бухгалтерские записи, как и при продаже акций.

Учет долговых ценных бумаг. Под долговыми ценными бумагами понимают обязательства, размещенные эмитентами на фондовом рынке для заимствования денежных средств. У нас к долговым ценным бумагам относят облигации, депозитные сертификаты и векселя. Учет долговых обязательств ведут по видам, эмитентам, срокам погашения, выделяют долговые обязательства за пределами территории РФ

Приобретенные долговые ценные бумаги приходят на счетах 58 или 06 по фактическим затратам на их приобретение (первоначальная или балансовая стоимость), состоящим из покупной цены и расходов по их приобретению. Покупная стоимость долговых ценных бумаг может отличаться от номинальной на сумму премии, выплаченной продавцу, или скидки, предоставленной покупателю. Позже первоначальная стоимость приобретенных долговых ценных бумаг доводится до их номинала.

Приобретение долговых ценных бумаг предварительно отражают на счете 08 «Капитальные вложения». Перечисление денежных средств за приобретенные ценные бумаги отражают по дебету этого счета и кредиту денежных счетов (51 или 52). Если оплата ценных бумаг производится материальными или иными ценностями, то их списывают с кредита счетов 47 или 48 в дебет счета 08 «Капитальные вложения», т. е. как и при приобретении акций. После получения свидетельства о переходе прав на долговые ценные бумаги их приходят по дебету счетов 58 или 06 с кредита счета 08.

Если приобретаются долговые ценные бумаги иностранных эмитентов, затраты по приобретению пересчитываются в рубли по валютному курсу Центрального банка РФ на день совершения операции.

Учет этих ценных бумаг ведут в рублях и в валюте, в которой выражена номинальная цена долгового обязательства.

Сумма начисленных процентов по долговым обязательствам отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Проценты по долговым обязательствам», и кредиту счета 80 «Прибыли и убытки». Вместе с начислением процентов часть разницы между первоначальной и номинальной стоимостями ценных бумаг относят на финансовый результат предприятия.

Если покупная стоимость приобретенных ценных бумаг выше номинальной, то при каждом начислении дохода по ценным бумагам производят списание части разницы между покупной и номинальной стоимостями с кредита счетов 58 «Краткосрочные финансовые вложения» и 06 «Долгосрочные финансовые вложения» в дебет счета 80 «Прибыли и убытки».

Если покупная стоимость ценных бумаг ниже номинальной стоимости, то при каждом начислении дохода по ним производят доначисление части разницы между покупной и номинальной стоимостями. На сумму причитающегося дохода по ценным бумагам дебетуют счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»; на часть разницы между покупной и номинальной стоимостями, приходящейся на данный период, дебетуют счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» или 58 «Краткосрочные финансовые вложения»; на совокупную сумму дохода и части разницы между покупной и номинальной ценами кредитуют счет 80 «Прибыли и убытки».

К моменту погашения (выкупа) ценных бумаг, независимо от цены, по которой они приобретались, оценка, в которой они учитываются на счетах 06 или 58, должна соответствовать номинальной. При погашении (или продаже) ценных бумаг их списывают с кредита счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» в дебет счета 48 «Реализация прочих активов» по их стоимости в момент реализации. Прибыль или убыток от реализации списывают со счета 48 «Реализация прочих активов» на счет 80 «Прибыли и убытки».

Если покупка и продажа ценных бумаг в иностранных валютах производится по одной и той же валютной цене, может возникнуть курсовая разница, которая списывается на финансовый результат деятельности предприятия – на счет 80 «Прибыли и убытки».

Учет финансовых вложений в займы. Денежные и иные займы, предоставленные другим предприятиям, учитываются в зависимости от срока предоставления по дебету счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения», субсчет 06-3 «Предоставленные займы», или 58 «Краткосрочные финансовые вложения», субсчет 58-3 «Предоставленные займы», с кредита денежных и других счетов. Начисленные дивиденды по займам отражают по дебету счета 76 и кредиту счета 80, а поступление дивидендов – по дебету денежных счетов и кредиту счета 76.

Начисление и получение дивидендов по займам в форме продукции (работ, услуг) отражают сначала по дебету счета 76 и кредиту счета 80, затем – по дебету счетов 08 (на стоимость поступивших основных средств), 10 (на стоимость поступивших материалов), 12 (на стоимость поступивших МБП) и других счетов с кредита счета 76. Возврат займов отражается по дебету денежных или других соответствующих счетов и кредиту счетов 06 и 58.

УЧЕТ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ

Формы и методы кредитования. Для ведения хозяйственной деятельности, обеспечения производства и воспроизводства предприятие может использовать не только средства, получаемые из собственных источников, но и ценности, взятые в долг у других. Основным источником заемных средств являются банки, дающие кредиты.

Кредит – это денежные средства или товары, предоставленные в долг на условиях возвратности, платности, срочности (ограниченности определенным сроком) и под обеспечение гарантиями (имуществом).

Наиболее часто на практике встречаются следующие формы кредитования:

– банк перечисляет на расчетный счет предприятия всю сумму кредита, по истечении срока кредит погашается, то есть предприятие перечисляет со своего расчетного счета банку соответствующую сумму;

– *контокоррентный кредит* – для предприятия в банке открывается специальный ссудный счет, на который зачисляется выручка предприятия и с которого производится оплата поступивших расчетных документов. Если средств предприятия не хватает для расчетов по обязательствам, банк кредитует его в пределах установленной договором суммы. Сумма полученного кредита определяется как разница поступлений и платежей по данному ссудному счету, расчеты по кредиту производятся в установленный договором срок;

– *овердрафт* – банк открывает предприятию специальный текущий счет под залог товарно-материальных ценностей или ценных бумаг и в пределах кредита, обеспеченного ценными бумагами и товарно-материальными ценностями, оплачивает счета предприятия.

Погашение кредита производится по первому требованию банка за счет средств, поступивших на счет предприятия или путем реализации залога;

– *вексельный кредит* – банк предоставляет учетный кредит векселедержателю путем покупки (учета) векселя до наступления срока платежа. Владелец векселя получает от банка сумму, указанную в векселе, за вычетом учетной ставки, комиссионных платежей и других расходов. Закрытие учетного кредита производится на основании извещения банка об оплате векселя;

– *факторинг* – банк приобретает у предприятия право на взыскание дебиторской задолженности покупателей его продукции и перечисляет предприятию около 80–90 % суммы счетов за отгруженную продукцию в момент их предъявления. После получения от покупателей платежа по этим счетам банк перечисляет предприятию оставшиеся 10–20 % суммы счетов за вычетом процентов и комиссионного вознаграждения.

Различают кредиты краткосрочные и долгосрочные. Кредиты, выданные на срок менее 1 года, считаются краткосрочными, на срок более 1 года – долгосрочными.

Кредиты могут предоставляться в индивидуальном порядке или кредитной линией. Кредитование в индивидуальном порядке означает, что вопрос о предоставлении очередного кредита решается каждый раз при обращении предприятия в банк, независимо от предыдущих и последующих займов. Открытие кредитной линии означает, что банк устанавливает для заемщика лимит кредитования, в пределах которого предприятие может получить несколько займов без дополнительных переговоров и оформления документов.

Порядок кредитования, оформления и погашения кредитов регулируется правилами банков и кредитными договорами.

При поступлении заявки на получение кредита банк проверяет кредитоспособность и платежеспособность заемщика: оценивает дееспособность, правоспособность и способность своевременно погасить кредит и выплатить по нему проценты. Для этого заемщик должен представить в банк баланс и финансовый отчет.

После проверки делается вывод о платежеспособности клиента. Если данная кредитная операция выгодна, банк заключает с предприятием кредитный договор, в котором отражаются вид, сумма и срок кредита, расчеты процентов и комиссионных расходов, обеспеченность кредита и форма передачи кредита предприятию.

Кроме банковских кредитов, источниками заемных средств являются также ссуды, предоставляемые предприятию другими предприятиями. Ссуды также предоставляются с соблюдением условий возвратности, платности, срочности и обеспеченности. Среди них немаловажное значение имеет коммерческий кредит в вексельной форме или в виде расчетов по открытому счету.

Еще один способ привлечь заемные средства – это выпуск облигаций.

Учет кредитов и займов. Для учета банковских кредитов Планом счетов предусмотрены пассивные счета 90 «Краткосрочные кредиты

банка» и 92 «Долгосрочные кредиты банка». Кредитовое сальдо по этим счетам показывает задолженность перед банком на начало периода. По дебету отражается погашение кредита, по кредиту счета – увеличение задолженности перед банком вследствие получения займы новых сумм и начисление процентов по полученным кредитам.

Все расходы по оплате процентов (за исключением ссуд на приобретение основных средств, нематериальных средств и прочих внеоборотных активов) в пределах установленных норм включаются в себестоимость продукции. Нормативным уровнем считается ставка Центрального банка РФ, увеличенная на 3 пункта (процента). Погашение процентов, превышающих этот уровень, предприятие ведет из чистой прибыли. Не включаются в себестоимость продукции и проценты по просроченным кредитам.

Начисление процентов оформляется проводками:

При погашении за счет себестоимости:

Д-т сч. 20, 26,

К-т сч. 90, 92.

При погашении за счет чистой прибыли:

Д-т сч. 81,

К-т сч. 90, 92.

Учет небанковских ссуд ведут на пассивных счетах 94 «Краткосрочные займы» и 95 «Долгосрочные займы». Сальдо по этим счетам – это сумма непогашенных на начало периода долгов. По дебету отражается погашение задолженности по займам:

Д-т сч. 51, 52,

К-т сч. 94, 95.

По кредиту счетов 94 и 95 показывают суммы полученных займов:

За счет продажи облигаций работникам фирмы:

Д-т сч. 70,

К-т сч. 94, 95.

За счет продажи облигаций другим физическим и юридическим лицам:

Д-т сч. 76,

К-т сч. 94, 95.

По ссудам и выданным векселям:

Д-т сч. 50, 51, 52,

К-т сч. 94, 95.

Для учета контокоррентного кредита заемщик использует активно - пассивный счет 91 «Специальный ссудный счет». По дебету этого счета отражается зачисление выручки предприятия от реализации продукции и прочих активов, по кредиту – оплата счетов поставщиков. Дебетовое сальдо по счету 91 показывает остаток денежных средств предприятия на данном счете. При превышении суммы обязательств предприятия над выручкой банк кредитует предприятие и на счете 91 образуется кредитовое сальдо в размере задолженности банку.

Глава 9 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ПРИБЫЛИ ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА

Финансовый результат предприятия характеризует состояние собственного капитала за отчетный период. Финансовый результат определяют по счету 80 «Прибыли и убытки» – по кредиту отражают доходы и прибыли, по дебету отражают расходы.

Хозяйственные операции отражают на счете 80 с нарастающим итогом с начала года. Сопоставление кредитового и дебетового оборотов по этому счету определяет финансовый результат за отчетный период. Превышение кредитового оборота над дебетовым отражает сальдо по кредиту счета 80 (характеризует прибыль организации), превышение дебетового оборота над кредитовым записывается как сальдо по дебету счета 80 и отражает убытки предприятия.

На формирование конечного финансового результата предприятия оказывают влияние следующие факторы:

- финансовый результат от реализации продукции (работ, услуг), основных средств, материалов и др.;
- внереализационные прибыли и убытки.

Внереализационные прибыли и убытки без предварительной записи на промежуточных счетах сразу относят на счет 80.

Учет финансовых результатов от реализации продукции (работ, услуг). Основную часть прибыли предприятия получают от реализации продукции, товаров, работ и услуг. Прибыль от реализации продукции (работ, услуг) определяется в виде разницы между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) в действующих ценах без налога на добавленную стоимость и акцизов, экспортных пошлин и других вычетов, предусмотренных законодательством, и затратами на ее производство и реализацию.

Результаты реализации продукции списывают со счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» ежемесячно, сельхозпредприятия с годовым циклом производства продукции закрывают этот счет 1 раз в конце года.

Прибыль списывают бухгалтерской проводкой: дебетуют счет 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» и кредитуют счет 80 «Прибыли и убытки». Убытки списывают бухгалтерской проводкой с обратной корреспонденцией счетов. Предприятия, занимающиеся снабжением, сбытом, и торговые организации списывают со счета 46 на счет 80 валовой доход от реализации товаров. Чтобы получить на счете 80 фактический финансовый результат от реализации товаров, на счет 80 списывают со счета 44 («Издержки обращения») издержки обращения, относящиеся к реализованным товарам. Распределение издержек между реализованными товарами и остатками на конец месяца осуществляют по отношению издержек обращения к продажной стоимости товара в процентах.

Аналитический учет по счету 80 ведут по каждой статье прибылей и убытков.

Учет финансовых результатов от прочей реализации. Известно, что кроме продукции (работ, услуг), предприятия реализовывают также основные средства, нематериальные активы, производственные запасы, ценные бумаги и другие активы. Реализацию основных средств отражают на счете 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств», реализацию других активов отражают на счете 48 «Реализация прочих активов».

На счете 47 отражают не только реализацию, но и выбытие основных средств по другим причинам, например при ликвидации, безвозмездной передаче, передаче в счет вклада в уставный капитал другой организации и т. п. Финансовый результат от безвозмездной передачи основных средств списывают со счета 47 на счет 87 «Добавочный капитал». Финансовый результат от выбытия основных средств по другим причинам списывают со счета 47 на счет 80 – так он характеризует эффективность всех операций по выбытию основных средств, а не только операций по реализации.

Счет 48 «Реализация прочих активов» дает возможность определять финансовый результат от реализации нематериальных активов, производственных запасов, ценных бумаг и других видов имущества, кроме готовой продукции и основных средств. По дебету этого счета отражается балансовая стоимость реализуемого имущества, расходы по реализации имущества и суммы НДС, по кредиту отражается выручка от реализации имущества, сумма износа по реализуемым нематериальным активам и МБН.

Финансовый результат по счету 48 определяют сопоставлением дебетового и кредитового оборотов. Разница между ними списывается со счета 48 на счет 80 также, как и по счету 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

Учет доходов и расходов от внереализационных операций.

Кроме финансового результата, который формируется реализацией продукции, основных средств и др. активов предприятия, организации получают внереализационный финансовый результат, который представляет собой различные доходы, расходы и потери, учитываемые на счете 80 «Прибыли и убытки». В состав этих доходов (или расходов) от внереализационных операций входят:

- доходы, полученные от участия в других организациях;
- доходы (расходы, убытки) от финансовых операций;
- другие доходы (расходы) от операций, непосредственно не связанных с производством продукции (работ, услуг) и ее реализацией.

С перечнем внереализационных доходов и расходов можно познакомиться в Плане счетов в характеристике счета 80.

Доходы от участия в других организациях складываются при получении части прибыли других организаций. Имеются в виду доходы от сдачи части имущества в счет вклада в уставный капитал других организаций, дивиденды по приобретенным акциям, арендная плата за сдачу имущества в аренду.

Практикуют два варианта отражения доходов от участия в других организациях: по фактическому поступлению денежных средств и по предварительному начислению доходов и записи на счетах.

По первому варианту по мере поступления денежных средств дебетуют счета 50, 51, 52, 55, кредитуют счет 80. Во втором варианте начисленные доходы оформляются так:

Д-т счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму доходов от вкладов в уставный капитал других организаций, арендной платы и дивидендов;

Д-т счета 78 «Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами» – на сумму дохода от дочерней организации;

К-т счета 80 «Прибыли и убытки» – на всю сумму начисленных доходов.

Поступившие платежи по доходам отражают по дебету счетов учета денежных средств (50, 51, 52, 55) и кредиту счетов 76 и 78.

Доходы и расходы (убытки) от финансовых операций включают в себя разницу курса валют, доходы от облигаций и проценты за средства, переданные в займы, расходы по приобретению облигаций. Положительную разницу курса валют в зависимости от объекта учета оформляют проводками:

Д-т счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» – на разницу по операциям с долгосрочными финансовыми вложениями;

Д-т счетов 50 «Касса», 52 «Валютный счет» – на разницу по денежным средствам в валюте;

Д-т счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – на сумму выдачи валюты под отчет и других счетов;

К-т счета 80 «Прибыли и убытки».

Отрицательные курсовые разницы оформляют обратными бухгалтерскими проводками по отношению к положительной курсовой разнице.

Доходы предприятия по облигациям оформляют также, как и доходы от участия в других организациях.

Все остальные внереализационные доходы, расходы и потери списывают на счет 80 «Прибыли и убытки» с дебета или кредита соответствующих счетов в момент выявления.

Затраты, возникающие по аннулированным производственным заказам, списывают в дебет счета 80 с кредита счетов 20 «Основное производство» (на стоимость неиспользованных полуфабрикатов, деталей и узлов), 31 «Расходы будущих периодов» (на сумму затрат по подготовке производства, относящихся к аннулированным заказам) и др.

Если выявлена прибыль прошлых лет, ее отражают по дебету счета 51 «Расчетный счет» и кредиту счета 80 «Прибыли и убытки». Убытки оформляют обратной бухгалтерской проводкой.

Поступления от уплаты различных неустоек, штрафов, пени, других видов санкций отражаются по кредиту счета 80 и дебету счетов учета денежных средств и расчетов с дебиторами. Штрафы, пени, неустойки, другие санкции, уплаченные предприятием, отражают по дебету счета 80 с кредита счетов учета денежных средств. Суммы, внесенные в бюджет в виде санкций, в состав расходов от внереализационных операций не включают, а относятся на уменьшение прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

Учет доходов будущих периодов. Различают доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. Для их учета используют пассивный счет 83 «Доходы будущих периодов». По кредиту учитывают доходы, относящиеся к будущим периодам, предстоящие поступления задолженностей, доходы, возникающие вследствие превышения взыскиваемых с виновников ценностей над балансовой стоимостью этих ценностей.

По дебету счета 83 «Доходы будущих периодов» отражают списание доходов будущих периодов на прибыль отчетного года.

К счету 83 'Доходы будущих периодов» при необходимости открываются следующие субсчета:

83-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»;

83-2 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы»;

83-3 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей»;

83-4 «Курсовые разницы» и другие.

На субсчете 83-1 учитывают доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. Это арендная и квартирная плата, плата за коммунальные услуги, за пользование средствами связи и др. Полученные или начисленные суммы доходов отражаются по кредиту субсчета 83-1 и дебету счетов учета денежных средств и расчетов. Списание доходов на расходы наступившего отчетного периода выполняется по дебету субсчета 83-1 и кредиту соответствующих денежных или расчетных счетов.

На субсчете 83-2 учитывают предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы. По кредиту отражают выявленные в отчетном году суммы недостач за прошлые годы в корреспонденции со счетом 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Одновременно на эти суммы кредитуют счет 84 и дебетуют счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 3 «Расчеты по возмещению материального ущерба». По мере погашения задолженности по недостачам кредитуют субсчет 73-3 и дебетуют счета учета денежных средств или другого имущества. Оплаченная задолженность отражается по дебету субсчета 83-2 и кредиту счета 80.

На субсчете 83-3 учитывают разницу между суммой, взыскиваемой с виновных лиц за недостающие ценности, и их балансовой стоимостью. Разница отражается по кредиту субсчета 83-3 и дебету субсчета 73-3. При погашении задолженности по выявленной разнице кредитуют субсчет 73-3 и дебетуют счета учета денежных средств или другого

имущества, одновременно погашенная часть разницы или вся ее сумма списывается в дебет субсчета 83-3 и кредит счета 80.

На субсчете 83-4 «Курсовые разницы» учитывают положительную и отрицательную разницу курса в том случае, если она не отражается сразу на счете 80. Положительные и отрицательные курсовые разницы записываются соответственно в кредит и дебет субсчета 83-4 в корреспонденции со счетами учета денежных средств дебиторов и кредиторов. В конце года сопоставление дебетового и кредитового оборотов по субсчету 83-4 показывает сальдо курсовых разниц, это сальдо списывают с субсчета 83-4 на счет 80.

По счету 83 аналитический учет ведут по следующим субсчетам:

83-1 – по каждому виду доходов; 83-2 – по каждому виду недостач;

83-3 – по видам недостающих ценностей; 83-4 – по каждому виду курсовых разниц (по валютному счету, по расчетам с подотчетными лицами и т. п.), по расчетам с разными дебиторами и кредиторами – по каждому долгу.

УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ

Этот учет ведут на счете 68 «Расчеты с бюджетом», к которому открывают субсчет «Расчеты по налогу на прибыль». На основании расчета авансовых платежей в бюджет по налогу на прибыль ежемесячно начисляются авансовые платежи, их отражают по дебету счета 81 «Использование прибыли», субсчет «Платежи в бюджет из прибыли», и кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль». Перечисление платежей отражают по дебету счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль», с кредита счетов учета денежных средств.

Сальдо по субсчету «Расчеты по налогу на прибыль» счета 68 показывает состояние расчетов организации с бюджетом. Дебетовое сальдо говорит о переплате в бюджет, кредитовое сальдо – о недоплате. При недоплате предприятие должно начислить причитающуюся сумму в бюджет.

Разница между суммой, которая должна быть внесена в бюджет по фактически полученной прибыли, и авансовыми взносами за истекший квартал подлежит уточнению на сумму, рассчитанную исходя из процента за пользование банковским кредитом, установленного в истекшем квартале Центробанком РФ.

Практикуется и другой порядок расчетов по налогу на прибыль. С 1 января 1997 г. можно перейти на ежемесячную уплату налога на прибыль исходя из фактически полученной прибыли за предшествующий месяц и ставки налога.

Начисленные суммы налога отражают по дебету счета 81 «Использование прибыли» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогу на прибыль». Перечисление платежей в бюджет оформляют записью по дебету счета 68 и кредиту счетов учета денежных средств.

Аналитический учет по субсчету «Платежи в бюджет из прибыли» обычно не ведется, при необходимости аналитическую информацию можно почерпнуть из расчетов по налогу на прибыль.

УЧЕТ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ

В соответствии с законодательством предприятия платят из валовой прибыли в бюджет налог на прибыль и отдельные виды доходов, оставшаяся часть (чистая прибыль) используется предприятием. Распределение налогооблагаемой прибыли отражают на счете 81 «Использование прибыли». Здесь учитывают направление прибыли на налог на прибыль и другие налоговые платежи, источником уплаты которых являются финансовые результаты и прибыль, остающаяся в распоряжении организации. Начисление платежей в бюджет отражается по дебету счета 81 и кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом». Перечисление средств в бюджет отражается по дебету счета 68 и кредиту счета 51.

Суммы использованной прибыли на счете 81 списываются на уменьшение прибыли после утверждения годового отчета в порядке реформации баланса в дебет счета 80 «Прибыли и убытки» с кредита счета 81 «Использование прибыли», после чего счет 81 «Использование прибыли» закрывается.

Нераспределенная прибыль отчетного года списывается в дебет счета 80 «Прибыли и убытки» и в кредит счета 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Непокрытый убыток списывается в кредит счета 80 и дебет счета 88.

Счет 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» служит для учета движения нераспределенной прибыли или непокрытого убытка предприятия и фондов специального назначения. Счет 88 активно-пассивный, к нему при необходимости открывают субсчета:

88-1 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года»;

88-2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет»;

88-3 «Фонды накопления»;

88-4 «Фонд социальной сферы»;

88-5 «Фонды потребления» и др.

Нераспределенная прибыль может быть направлена на отчисления в резервный капитал или другие фонды, необходимые для осуществления деятельности предприятия и социального развития коллектива, на выплату доходов учредителям и др. При распределении прибыли на суммы начисленных выплат дебетуют субсчет 88-1 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года» и кредитуют счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (работниками организации) и 75 «Расчеты с учредителями» (сторонними участниками).

Оставшаяся после выплаты доходов учредителям сумма нераспределенной прибыли отчетного года списывается с дебета субсчета 88-1 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года» в кредит субсчета 88-2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет».

Убытки отчетного года списываются с кредита счета 88-1 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года» в дебет счетов:

86 «Резервный капитал» – при списании за счет средств резервного капитала;

88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – при списании за счет специальных фондов;

75 «Расчеты с учредителями» – при погашении убытка за счет целевых взносов учредителей организации и других счетов.

В случае, когда принимается решение о резервировании на бухгалтерском балансе непокрытого убытка для списания в будущие периоды, сумма убытка переносится с кредита субсчета 88 -1 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года» в дебет субсчета 88-2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет».

При использовании нераспределенной прибыли прошлых лет операции отражают по дебету субсчета 88 -2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» и кредиту счетов:

86 «Резервный капитал» – при направлении прибыли на пополнение резервного капитала;

85 «Уставный капитал» – при направлении прибыли на увеличение уставного капитала;

88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – при направлении прибыли на увеличение фондов специального назначения;

75 «Расчеты с учредителями» – при направлении прибыли на выплату доходов учредителям и др.

Списание непокрытого убытка прошлых лет отражают по кредиту субсчета 88-2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» и дебету счетов:

86 «Резервный капитал» – при погашении убытка за счет резервного капитала;

75 «Расчеты с учредителями» – при погашении убытка за счет целевых взносов учредителей организации и других счетов.

Глава 10 БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

ВИДЫ И СОСТАВ ОТЧЕТНОСТИ

Бухгалтерская отчетность – это система показателей, объективно отражающих результаты хозяйственной деятельности организации за конкретный период. Бухгалтерская отчетность завершает всю учетную работу. Она включает таблицы, которые составляют по данным бухгалтерского, статистического и оперативного учета. Отчетность

необходима для оперативного руководства хозяйственной деятельностью и служит базой для последующего планирования.

Данные отчетности используются для экономического анализа внутри организации и для оценки эффективности деятельности предприятия внешними пользователями.

Главное требование к отчетности – она должна быть достоверной и своевременной. Отчетность должна обеспечивать сопоставимость текущих показателей с данными за прошлые периоды.

Предприятия составляют отчеты по инструкциям, утвержденным Минфином и Госкомстатом РФ. Единая система показателей отчетности позволяет составлять сводки по отраслям, экономическим районам, регионам, республикам и по всему хозяйству страны в целом.

Бухгалтерскую отчетность классифицируют по видам, периодам составления и степени обобщения отчетных данных.

По видам отчетность делят на бухгалтерскую, статистическую и оперативную. Бухгалтерская содержит сведения об имуществе, обязательствах и финансовых результатах деятельности предприятия по стоимостным показателям. Составляется она по данным бухгалтерского учета. Статистическая отчетность составляется по данным статистического, бухгалтерского и оперативного учета. Она отражает сведения по отдельным показателям хозяйственной деятельности предприятия как в натуральном, так и в стоимостном выражении.

Оперативная отчетность составляется на основе данных оперативного учета и содержит сведения по основным показателям за сутки, пятидневку, неделю, декаду, половину месяца. Эта информация используется для оперативного контроля и управления снабжением, производством и реализацией продукции.

По периодичности различают годовую отчетность и внутригодовую. Последняя включает в себя отчеты за день, пятидневку, декаду, половину месяца, месяц, квартал и полугодие.

Внутригодовую статистическую отчетность называют текущей статистической отчетностью, а внутригодовую бухгалтерскую –

периодической бухгалтерской. Понятно, что годовая отчетность – это отчеты за год.

По степени обобщения данных различают отчеты первичные (составляют организации) и сводные или консолидированные, которые составляют вышестоящие организации на основании первичных отчетных документов.

В соответствии с приказом Минфина РФ от 3 февраля 1997 г. № 8 квартальная бухгалтерская отчетность включает форму № 1 «Бухгалтерский баланс» и форму № 2 «Отчет о прибылях и убытках».

При заполнении квартальных форм бухгалтерской отчетности руководствуются Инструкцией Приложения 2 к приказу о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности.

Годовая бухгалтерская отчетность организаций, за исключением бюджетных, состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- приложений к ним, предусмотренных нормативными актами;
- аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту;
- пояснительной записки.

Формы бухгалтерской отчетности, а также инструкции о порядке их заполнения утверждаются Минфином РФ. Другие органы, осуществляющие регулирование бухгалтерского учета, утверждают в пределах своей компетенции формы бухгалтерской отчетности банков, страховых и других организаций и инструкции о порядке их заполнения, не противоречащие нормативным актам Минфина РФ.

Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать информацию об организации, ее финансовом положении, позволять сопоставлять данные за отчетный и предшествующие годы.

В пояснительной записке должны найти отражение факты неприменения правил бухгалтерского учета, когда они не позволяют

достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности предприятия с соответствующим обоснованием. Иначе неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства РФ о бухгалтерском учете.

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организация называет изменения в учетной политике, которые намерена ввести в практику в следующем отчетном году.

Содержание пояснительной записки к годовому отчету может конкретизироваться в ежегодных инструкциях о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности. В пояснительной записке может быть дана оценка деловой активности организации, критериями которой являются широта рынков сбыта продукции, включая поставки и на экспорт, репутация организации и др.; степень выполнения плана, обеспечение заданных темпов роста; уровень эффективности использования ресурсов организации.

Имеет смысл включить в пояснительную записку данные о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет, дать описания будущих капиталовложений и экономических мероприятий, другой информации, которая может заинтересовать пользователей годовой бухгалтерской отчетности.

Годовая бухгалтерская отчетность в соответствии с приказами Минфина РФ от 12 ноября 1996 г. № 97 и от 21 ноября 1997 г. № 81-н включает в себя:

- бухгалтерский баланс (форма № 1);
- отчет о прибылях и убытках;
- пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах;
- отчет о движении капитала (форма № 3);
- отчет о движении денежных средств (форма № 4);
- приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5);
- пояснительную записку;

- специализированные формы, устанавливаемые министерствами и ведомствами РФ, для организаций по согласованию соответственно с минфинами РФ и республик;

- итоговую часть аудиторского заключения.

Малые предприятия имеют право представлять бухгалтерскую отчетность по упрощенной форме бухгалтерского учета. В состав годового бухгалтерского отчета малого предприятия разрешается включать только формы № 1 «Бухгалтерский баланс» и № 2 «Отчет о финансовых результатах и их использовании». Пояснительная записка в составе годового бухгалтерского отчета не представляется.

СОСТАВЛЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКИХ ОТЧЕТОВ

При составлении бухгалтерского отчета должно быть обеспечено:

- полное отражение за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации производственных ресурсов, готовой продукции и расчетов;

- полное совпадение данных синтетического и аналитического учета, а также показателей отчетов и балансов данным синтетического и аналитического учета;

- регистрация хозяйственных операций в бухгалтерском учете только на основании надлежаще оформленных оправдательных документов или приравненных к ним технических носителей информации;

- правильная оценка статей баланса.

Составлению отчетности должна предшествовать подготовительная работа, которую ведут по заранее составленному специальному графику. Важный этап подготовительной работы – закрытие в конце отчетного периода всех операционных счетов: калькуляционных, собирательно - распределительных, сопоставляющих, финансово -результативных. Но до этого должны быть сделаны все бухгалтерские записи на синтетических и аналитических счетах, включая результаты инвентаризации, проверена их правильность.

Закрывая счета, следует иметь в виду, что современные производства находятся в сложных и многообразных связях с другими

подразделениями предприятия. При взаимном использовании продукции и услуг цехами и участками невозможно во всех случаях отнести на все объекты калькуляции фактические затраты. Часть затрат по некоторым объектам калькуляции приходится отражать в плановой оценке. Именно по этой причине особенно важное значение имеет обоснование последовательности закрытия счетов.

На практике закрытие счетов начинают со счетов производств, имеющих максимальное число потребителей и минимальные встречные затраты, а заканчивают закрытие счетами с минимальным числом потребителей и максимальным числом встречных затрат. Делают это так. Вначале исчисляют себестоимость услуг вспомогательных производств и закрывают счет 23 «Вспомогательные производства». Затем распределяют расходы будущих периодов, общепроизводственные и общехозяйственные расходы и закрывают счета 31 «Расходы будущих периодов», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Затем калькулируют себестоимость продукции основных отраслей производства и списывают затраты со счета 20 «Основное производство»; списывают затраты со счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», производят записи на счетах по учету капитальных вложений, определяют финансовый результат от деятельности организации и закрывают счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)», 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» и 48 «Реализация прочих активов», распределяют прибыль и закрывают счет 80 «Прибыли и убытки».

Основная форма бухгалтерской отчетности – бухгалтерский баланс. Он составляется на основании данных об остатках по дебету и кредиту синтетических счетов и субсчетов на начало и конец периода, взятых из Главной книги.

При журнально-ордерной форме учета обороты по кредиту счетов записывают в Главную книгу только из журналов-ордеров. Обороты по дебету отдельных счетов собирают в Главной книге из нескольких журналов-ордеров в разрезе корреспондирующих счетов.

При мемориально-ордерной форме учета запись на счетах Главной книги ведут по данным мемориальных ордеров.

На современных предприятиях применяют машинно - ориентированные формы учета и Главная книга создается с использованием вычислительной техники.

Малые предприятия, применяющие упрощенную форму учета, составляют баланс по данным Книги учета хозяйственных операций.

Некоторые балансовые статьи заполняют непосредственно по остаткам соответствующих счетов («Касса», «Расчетный счет» и др.). Часть балансовых статей отражает сгруппированные данные нескольких синтетических счетов. Так, по статье «Сырье, материалы и другие аналогичные ценности» отражают сальдо по счетам 10, 15 и 16, а по статье «Затраты в незавершенном производстве» – сальдо счетов 20, 21, 23, 29, 30, 36. 44 и т. п.

Данные Главной книги используются и при составлении остальных форм бухгалтерской отчетности. Порядок составления отчетных форм изложен в Инструкции о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности.

Отчетным годом считается период с 1 января по 31 декабря включительно. Первым отчетным годом для создаваемых организаций считается период с момента их государственной регистрации по 31 декабря включительно. Вновь созданным организациям после 1 октября можно считать первым отчетным годом период с даты государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно.

Показатели вступительного баланса должны соответствовать данным утвержденного заключительного баланса за период, предшествующий отчетному. Причины изменения вступительного баланса на 1 января отчетного года следует объяснить.

Изменения в отчетности, относящиеся к текущему и к прошлому году (после ее утверждения), производят в отчетности, которая составляется за отчетный период. Исправления ошибок подтверждают подписью лиц, которые вносили исправления, указывается дата исправления.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером предприятия. В организации, в которой бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией или специалистом, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем этой организации и специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

Бухгалтерский баланс – это собранные в определенном порядке и обобщенные сведения о средствах предприятия и их источниках на конкретный момент времени.

В балансе отражают результаты хозяйственной деятельности предприятия, его взаимоотношения с бюджетом, кредиторами, другими предприятиями и организациями, покупателями и продавцами, взаимоотношения с рабочими, служащими и учредителями.

Баланс позволяет судить о деятельности предприятия, его обеспеченности собственными средствами, о фактическом наличии основных средств и запасах материальных ценностей.

В то же время баланс как бы подводит итог деятельности предприятия за определенный календарный период.

Баланс составляют на 1 число месяца, следующего за отчетным периодом. Это значит, что в балансе представлено состояние дел на предприятии в конкретный момент, а не дана картина деятельности в течение месяца. Например, в течение месяца в кассе совершались различные операции с наличными деньгами: их получали, тратили, снова получали, а на момент составления баланса в кассе не оказалось ничего. В балансе будет отражено отсутствие денег, а все, что происходило с наличностью в течение этого месяца, останется за пределами баланса.

По своему строению баланс представляет собой двустороннюю таблицу. Левая часть ее называется активом, она отражает состав и размещение хозяйственных средств. Правая часть баланса называется пассивом. Она показывает источники образования хозяйственных средств и их целевое назначение. Если актив отвечает на вопрос «что это?», то пассив отвечает на вопрос «чье это?».

При правильном ведении учета и составлении баланса сумма всех статей актива должна быть равна сумме всех статей пассива. Это условие в самом слове «баланс», в переводе с латинского означающем «весы». Итог баланса называют валютой баланса.

При составлении баланса необходимо помнить, что он содержит ряд строк, данные по которым в валюту баланса не входят. Эти строки отмечены в балансе звездочкой (*). Суммы, указанные в таких строках, даются для справки и служат для вычисления значений в других статьях.

В каждой из сторон баланса указывается:

- наименование статьи с указанием в скобках соответствующего номера счета по Плану счетов;
- код строки (порядковый номер);
- сумма на начало отчетного периода;
- сумма на конец отчетного периода.

Со структурой баланса знакомит приведенная ниже таблица.

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

за.....год

(тыс. руб.)

Актив	Код строки	На начало года	На конец года
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Нематериальные активы (04, 05)	110		
В том числе:			
организационные расходы	111		
патенты, лицензии, товарные знаки (знаки обслуживания), иные аналогичные с перечисленными права и активы	112		
Основные средства (01, 02, 03)	120		
В том числе:			
земельные участки и объекты природопользования	121		
здания, сооружения, машины и оборудование	122		
Незавершенное строительство (07, 08, 61)	130		
Долгосрочные финансовые вложения (06, 82)	140		
В том числе:			
инвестиции в дочерние общества	141		
инвестиции в зависимые общества	142		
инвестиции в другие организации	143		
займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев	144		
прочие долгосрочные финансовые вложения	145		
Прочие внеоборотные активы	150		
Итого по разделу I	190		
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Запасы	210		
В том числе:			
сырье, материалы и другие аналогичные ценности (10, 15, 16)	211		
животные на выращивании и откорме (11)	212		
малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (12, 13, 16)	213		
затраты в незавершенном производстве (издержках обращения) (20, 21, 23, 29, 30, 36, 44)	214		
готовая продукция и товары для перепродажи (40, 41)	215		
товары отгруженные (45)	216		
расходы будущих периодов (31)	217		
прочие запасы и затраты	218		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям (19)	220		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230		
В том числе:			
покупатели и заказчики (62, 76, 82)	231		
векселя к получению (62)	232		

Пассив	Код строки	На начало	На конец года
IV. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ			
Уставный капитал (85)	410		
Добавочный капитал (87)	420		
Резервный капитал (86)	430		
В том числе:			
резервные фонды, образованные в соответствии с законодательством	431		
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	432		
Фонды накопления (88)	440		
Фонд социальной сферы (88)	450		
Целевые финансирование и поступления (96)	460		
Нераспределенная прибыль прошлых лет (88)	470		
Нераспределенная прибыль отчетного года	480		
Итого по разделу IV	490		
V. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ПАССИВЫ			
Заемные средства (92, 95)	510		
В том числе:			
кредиты банков, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты	511		
прочие займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты	512		
Прочие долгосрочные пассивы	520		
Итого по разделу V	590		
VI. КРАТКОСРОЧНЫЕ ПАССИВЫ			
Заемные средства (90, 94)	610		
В том числе:			
кредиты банков	611		
прочие займы	612		
Кредиторская задолженность	620		
В том числе:			
поставщики и подрядчики (60, 76)	621		
векселя к уплате (60)	622		
задолженность перед дочерними и зависимыми обществами (78)	623		
по оплате труда (70)	624		
по социальному страхованию и обеспечению (69)	625		
задолженность перед бюджетом (68)	626		
авансы полученные (64)	627		
прочие кредиты	628		
Расчеты по дивидендам (75)	630		
Доходы будущих периодов (83)	640		
Фонды потребления (88)	650		
Резервы предстоящих расходов и платежей (89)	660		
Прочие краткосрочные пассивы	670		
Итого по разделу VI	690		
БАЛАНС (сумма строк 490+590+690)	699		

ПОРЯДОК ПРЕДСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Все организации, за исключением бюджетных, в соответствии с Законом о бухгалтерском учете представляют годовую бухгалтерскую

отчетность учредителям, участникам организации или собственникам имущества и территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации. Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять госимуществом. Всем другим органам исполнительной власти, а также банкам и иным пользователям бухгалтерская отчетность представляется в соответствии с законодательством РФ.

Предприятия обязаны сдать квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, годовую – в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством.

Годовая бухгалтерская отчетность перед тем должна быть утверждена в порядке, предусмотренном учредительными документами организации.

Датой сдачи бухгалтерской отчетности считается день фактической передачи ее по принадлежности или дата ее отправления, обозначенная на штампе почтовой организации. Если дата представления отчетности приходится на нерабочий день, сроком представления отчетности считается первый следующий за ним рабочий день.

Годовая бухгалтерская отчетность является открытой для банков, инвесторов, кредиторов, покупателей, поставщиков и др., которые могут знакомиться с нею и получать копии с возмещением расходов на копирование. Это заинтересованные пользователи.

Министерства, ведомства и другие федеральные органы исполнительной власти РФ представляют сводную квартальную бухгалтерскую отчетность по организациям, в отношении которых на них возложены обязанности регулирования их деятельности, не позднее 45 дней по истечении отчетного периода, а годовую – не позднее 25 апреля следующего за отчетным года Минэкономике РФ, Минфину РФ и Госкомстату РФ.

Если у предприятия есть дочерние организации и общества, кроме собственного бухгалтерского отчета они составляют сводную

бухгалтерскую отчетность, включающую показатели отчетов этих предприятий, находящихся как на территории РФ, так и за ее пределами.

Организация, имеющая дочерние и зависимые общества, должна представлять сводную годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 25 апреля следующего за отчетным года в порядке, установленном законодательством РФ.

Для унитарного предприятия, имеющего дочерние предприятия, сроки составления и представления сводного годового бухгалтерского отчета устанавливает государственный орган или орган местного управления, уполномоченный на его создание, в пределах сроков, установленных для министерств, ведомств и других федеральных органов исполнительной власти (45 дней по квартальной отчетности и 25 апреля следующего за отчетным года).

ПОРЯДОК ПУБЛИКАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В соответствии с законодательством АО открытого типа, банки и другие кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, созданные за счет частных, общественных и государственных средств, обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным. Закон требует, чтобы бухгалтерская отчетность публиковалась в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности, в брошюрах, буклетах и других изданиях, а также передавалась органам государственной статистики по месту регистрации организации для предоставления заинтересованным пользователям.

Общие положения по публикации бухгалтерской отчетности, установленные Законом о бухгалтерском учете для АО, конкретизированы приказом Минфина РФ от 28 ноября 1996 г. № 101. В соответствии с ним бухгалтерская отчетность АО публикуется после проверки и подтверждения ее аудитором и утверждения общим собранием акционеров.

В обязательном порядке публикации подлежат бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах. Бухгалтерский баланс может публиковаться по сокращенной форме, разработанной на основе

Положения по бухгалтерскому учету. Сокращенная форма бухгалтерского баланса может включать только итоговые показатели по разделам (внеоборотные активы, оборотные активы, убытки, капитал и резервы, долгосрочные пассивы, краткосрочные пассивы) при наличии одновременно следующих финансовых показателей деятельности общества:

- валюты баланса на конец отчетного года, не превышающей четырех-соткратного размера минимального размера оплаты труда (МРОТ) по состоянию на конец года;

- выручки (нетто) от реализации товаров, продукции, работ, услуг за отчетный год, не превышающей тысячекратного МРОТ. При превышении этих показателей бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах публикуются полностью.

В форме бухгалтерского баланса, включающей только итоговые показатели по разделам, строки, по которым отсутствуют числовые значения активов и пассивов, приводятся, но прочеркиваются.

Форма отчета о прибылях и убытках, представляемая для публикации, должна включать все показатели, предусмотренные положением по отчетности «Бухгалтерская отчетность организации»: выручку от реализации товаров (продукции, работ, услуг); себестоимость реализации товаров (продукции, работ, услуг); коммерческие расходы; управленческие расходы и др.

Отчет о финансовых результатах, кроме того, должен включать сведения о решении общего собрания акционеров о распределении прибыли или покрытии убытков общества за отчетный год, если такие сведения не опубликованы отдельно или в составе какого-либо иного документа, подлежащего публикации в средствах массовой информации (СМИ).

Изменения форм бухгалтерской отчетности для публикации допускаются лишь в случаях, обоснованность которых подтверждается независимым аудитором.

Показатели публикуемых форм отчетности формируются путем прямого переноса показателей из годовой бухгалтерской отчетности или

объединения соответствующих показателей. Расхождения между показателями публикуемых форм и показателями годовой бухгалтерской отчетности не допускаются.

Бухгалтерская отчетность публикуется в тысячах рублей, а при значительных оборотах может быть дана в миллионах рублей с одним десятичным знаком.

Бухгалтерская отчетность для публикации должна включать полное наименование общества; отчетную дату и (или) отчетный период; валюту и формат представления числовых показателей отчетности; должности, фамилии и инициалы лиц, подписавших отчетность; дату утверждения отчетности общим собранием акционеров; место нахождения исполнительного органа общества (полный почтовый адрес, телефон, факс), в котором заинтересованный пользователь может ознакомиться с отчетностью и получить копию; сведения об органе государственной статистики, в который общество предоставило экземпляр бухгалтерской отчетности, составленный по типовым формам.

При публикации бухгалтерской отчетности по сокращенным формам она должна содержать лишь мнение независимого аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности (безусловно положительное, условно-положительное, отрицательное, отказ от выражения мнения). При полной публикации бухгалтерской отчетности она включает полный текст итоговой части аудиторского заключения. И в том, и в другом случае отчетность должна включать данные о полном названии аудиторской фирмы, виде и номере лицензии на осуществление аудиторской деятельности, дату аудиторского заключения.

Расходы, связанные с публикацией бухгалтерской отчетности, включаются в себестоимость продукции в качестве затрат, связанных с управлением производством (счет 26). Средства на возмещение затрат на копирование и пересылку бухгалтерской отчетности заинтересованным пользователям отражаются на счете 80 «Прибыли и убытки».

АО, ценные бумаги которого обращаются на фондовом рынке, наряду с годовой бухгалтерской отчетностью отечественного образца,

должно составлять годовую бухгалтерскую отчетность в параметрах Международных стандартов финансовой отчетности и представлять ее организатору торговли на рынке ценных бумаг, инвестору и другим заинтересованным лицам по их требованию.

При обращении ценных бумаг на рынке государства, требующего представления отчетности по своим правилам бухгалтерского учета, бухгалтерская отчетность должна составляться по этим правилам.

Глава 11 УЧЕТ НА МАЛОМ ПРЕДПРИЯТИИ УСЛОВИЯ ДЛЯ ПРИМЕНЕНИЯ УПРОЩЕННОЙ ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В соответствии с законом РФ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» Минфи ном РФ разработаны и утверждены 22 декабря 1995 г. Указания по ведению бухгалтерского учета и отчетности и применению регистров бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства. Согласно этому документу, субъекты малого предпринимательства (малые предприятия) независимо от предмета и целей деятельности, форм собственности и организационно-правовых форм могут самостоятельно определять систему ведения бухгалтерского учета, исходя из потребностей своего производства, сложности управления им и численности работников.

Так как для малых предприятий характерно ограниченное количество хозяйственных операций (не более 300 в месяц), они имеют право применять упрощенную форму бухгалтерского учета. Но приспособлять применяемые регистры и формы бухгалтерского учета к специфике своей работы малые предприятия могут при обязательном соблюдении следующих условий:

- наличии единой методологической основы бухгалтерского учета, предполагающей ведение бухгалтерского учета на основе принципов накопления и двойной записи;
- взаимосвязи данных аналитического и синтетического учета;
- сплошном отражении всех хозяйственных операций в регистрах

бухгалтерского учета на основании данных первичных учетных документов;

- накоплении и систематизации данных для первичных документов в разрезе показателей, характеризующих управление и контроль за хозяйственной деятельностью малого предприятия.

Для документирования хозяйственных операций малые предприятия могут применять типовые межведомственные и ведомственные формы первичных учетных документов и самостоятельно разработанные соответствующие типовым формы и обеспечивающие достоверность отражения в бухгалтерском учете совершенных операций.

Первичные учетные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа (формы);
- дату составления;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в количественном и стоимостном выражении;
- наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи и их расшифровку.

Правильно оформленные и достоверные по содержанию первичные документы упрощают процедуру бухгалтерского учета.

Малое предприятие должно вести бухгалтерский учет в соответствии с едиными методологическими основами и правилами, установленными Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, положениями по бухгалтерскому учету, регулирующими порядок учета различных объектов бухгалтерского учета, и Планом счетов бухгалтерского учета.

Условием для применения упрощенной системы учета и отчетности малыми предприятиями является средняя численность их работников: в промышленности, строительстве и на транспорте она должна быть не выше 100 человек, а в остальных отраслях – до 50 человек.

При формировании учетной политики малого предприятия руководитель должен определить организационно -правовые основы введения и применения упрощенной формы учета. При этом необходимо учесть следующее.

Субъектом малого предпринимательства может быть только коммерческая организация. Некоммерческая организация не может быть признана малым предприятием и пользоваться какими -либо льготами.

Выделим следующие отличия некоммерческих организаций от коммерческих: извлечение прибыли не является для них основной целью деятельности; они существуют не за счет прибыли, а за счет целевого финансирования или добровольных взносов учредителей;

получаемая ими прибыль не подлежит распределению между участниками.

Правовое положение некоммерческих организаций определяется Гражданским кодексом и Федеральным законом РФ от 12 января 1996 г. К некоммерческим организациям относятся жилищно -строитель-ные, дачные, гаражные и подобные им потребительские кооперативы;

общественные и религиозные организации (объединения), различные благотворительные фонды; школы, больницы, библиотеки, объединения юридических лиц в особую организационно -правовую форму и т. п.

В связи с переходом на сокращенный план счетов малым предприятиям рекомендуется внести ряд изменений в общепринятый порядок учета производственных ресурсов, затрат на производство продукции и финансовых результатов. Все производственные запасы, включая МБП, на малых предприятиях рекомендуется учитывать на одном синтетическом счете 10 «Материалы». МБП приравниваются к остальным материальным запасам. Износ по ним не начисляют. При передаче МБП в эксплуатацию их списывают со счета 10 «Материалы» в дебет счета 20 «Основное производство» и др. счета затрат. При возврате МБП из эксплуатации их оприходуют по остаточной стоимости по дебету счета 10 с кредита счетов 20 и 26.

Для обеспечения сохранности МБП, переданных в эксплуатацию, на предприятиях должен осуществляться оперативный учет и контроль за их движением.

Все затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг на малых предприятиях рекомендуется учитывать на счете 20 «Основное производство». При этом затраты на проведение всех видов ремонтов основных производственных средств включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) по соответствующим статьям затрат (материалы, заработная плата и др.).

Малые предприятия, имеющие значительное число объектов учета, недлительный цикл производственного процесса и учитывающие общехозяйственные расходы обособленно от прямых, могут списывать общехозяйственные расходы на затраты по реализованной продукции (счет 46 «Реализация продукции (работ, услуг)»). При этом производственная себестоимость продукции исчисляется без учета общехозяйственных расходов и будет несопоставима с производственной себестоимостью предприятий, не учитывающих общехозяйственные расходы на отдельном синтетическом счете.

При учете финансовых результатов следует иметь в виду, что в течение года суммы прибыли и ее использование отражают на счете 80 «Прибыли и убытки» таким порядком: по кредиту счета показывают с нарастающим итогом прибыль, а по дебету счета – ее использование. По завершении года по состоянию на 1-е число года, следующего за отчетным, на суммы использованной прибыли производят уменьшение прибыли и в отчетности отражают неиспользованную сумму прибыли.

Если предприятие получило по итогам года убыток и использовало прибыль (на производственное и социальное развитие, поощрение работников и др.), то сумма убытков остается на счете 80 как убытки, а сумму, использованную на плановые мероприятия, отражают как перерасход этих средств на счете 80 при отсутствии или недостаточности средств резервного капитала, которые могут быть направлены на их покрытие. Перерасход погашается за счет чистой прибыли следующего за отчетным года.

При упрощенной форме учета в качестве регистра синтетического учета используют Книгу учета хозяйственных операций (ф. № К-1), а в качестве регистров аналитического учета – следующие ведомости:

Ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений (износа) – форма № В-1;

Ведомость учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям, – форма № В-2;

Ведомость учета затрат на производство – форма № В-3;

Ведомость учета денежных средств и фондов – форма № В-4;

Ведомость учета расчетов и прочих операций – форма № В-5;

Ведомость учета реализации – форма № В-6;

Ведомость учета расчетов с поставщиками – форма № В-7;

Ведомость учета оплаты труда – форма № В-8;

Ведомость (шахматка) – форма № В-9.

Каждая ведомость, как правило, применяется для учета операций по одному из используемых бухгалтерских счетов.

Ведение Книги учета хозяйственных операций и ведомости учета заработной платы обязательно, остальные ведомости ведутся по мере необходимости. В этом случае Книга учета хозяйственных операций является регистром синтетического и аналитического учета.

В Книге учета хозяйственных операций по каждой хозяйственной операции записывают ее порядковый номер, номер и дату документа, содержание операции, сумму, увеличение и уменьшение по счетам учета имущества, обязательств и процессов. При открытии Книги в ней записывают остатки по каждому счету.

Ведомости ф. № В-1 – В-9 служат для аналитического учета имущества, обязательств и процессов. В них записываются показатели, характеристики объектов учета, их наличие на начало периода, поступление (расход) и наличие на конец периода.

Запись в учетные регистры производят на основании должным образом оформленных бухгалтерских документов на второй день после совершения хозяйственных операций. Порядок записи зависит от числа ежедневно совершаемых хозяйственных операций. Если их мало, то

вначале их записывают в Книгу учета хозяйственных операций, а потом в соответствующие ведомости.

Если предприятие совершает значительное количество хозяйственных операций, их можно записывать сначала в соответствующие ведомости, а итоговые данные ведомостей за месяц записывать в Книгу учета хозяйственных операций.

Для правильного переноса данных из ведомостей в Книгу можно использовать кредитовый принцип записи оборотов ведомостей в Книге учета хозяйственных операций. Тогда из каждой ведомости в графе «Сумма» Книги учета хозяйственных операций записывают общую сумму кредитового оборота счета ведомости, затем расшифровывают ее отдельными суммами по соответствующим счетам Книги. Пример: согласно ведомости учета производственных запасов и товаров (ф. № В-2) расход материалов составил 10 тыс. руб., в т. ч. на производство отпущено материалов на 9 тыс. руб. и на реализацию – на 1 тыс. руб. В Книге учета данные ведомости ф. № В-2 будут отражены так: в графе «Сумма» и по кредиту счета 10 «Материалы» – в сумме 10 тыс. руб., по дебету счета 20 «Основное производство» – в сумме 9 тыс. руб., по дебету счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» – в сумме 1 тыс. руб. Так переносят кредитовые обороты из ведомостей по каждому синтетическому счету.

По окончании месяца в Книге подводят итоги: подсчитывают обороты по каждому счету и выводят конечное сальдо. Общий итог дебетовых оборотов всех счетов должен совпадать с общим итогом оборотов по кредиту счетов и с итогом по графе «Сумма». Сумма конечных сальдо по активным и пассивным счетам также должна быть одинаковой. Данные о начальных и конечных остатках по каждому синтетическому счету используются для составления бухгалтерского баланса.

Чтобы обобщить месячные итоги финансово-хозяйственной деятельности и проверить правильность записей на счетах, рекомендуется составить оборотную ведомость по счетам синтетического

учета, которая является основой для составления бухгалтерского баланса.

Если ведомости используются в качестве регистров аналитического учета, их месячные итоги можно переносить в ведомость (шахматную) по форме ф. № В-9. Ведомость ф. № В-9 – это регистр синтетического учета и предназначена для обобщения данных текущего учета и взаимной проверки правильности записей по счетам бухгалтерского учета. Она открывается на каждый месяц, в ведомости записывают синтетические счета в порядке их возрастания.

Кредитовые обороты счетов из ведомостей ф. № В-1 – В-8 переносят в ведомость ф. № В-9 с расшифровкой по дебетуемым счетам. После разности по каждому счету подсчитывают сумму дебетового оборота, который должен быть равен дебетовому в соответствующей ведомости. Общий итог дебетовых оборотов должен быть равен общей сумме оборотов по кредиту.

Дебетовые и кредитовые обороты по каждому счету переносят в оборотную ведомость по синтетическим счетам, в которой подсчитывают сальдо.

УСЛОВИЯ ДЛЯ ПРИМЕНЕНИЯ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В соответствии с Федеральным законом от 29 декабря 1995 г. № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» для малых предприятий установлены упрощенные процедура и формы отчетности.

Упрощенная система налогообложения применяется с января 1996 года на добровольной основе. Этот закон определил условия, при наличии которых в налогообложении, учете и отчетности может применяться упрощенная система.

Первым условием для применения упрощенной системы является предельная средняя численность работников – до 15 человек.

Второе условие: совокупный размер фактической выручки за предшествующий период не должен превышать сумму

100-тысячекратного минимального размера оплаты труда, установленного законодательством РФ.

В соответствии с п. 2 ст. 2 Федерального закона РФ под действие упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности не попадают организации, занятые производством подакцизной продукции, организации, созданные на базе ликвидированных структурных подразделений действующих предприятий, а также кредитные организации, страховщики, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, предприятия игорного и развлекательного бизнеса и хозяйствующие субъекты других категорий, для которых Министерством финансов Российской Федерации установлен особый порядок ведения бухгалтерского учета и отчетности.

При подаче заявления на право применения упрощенной системы необходимо указать размер выручки на первый день квартала перехода: в условиях работы по-новому она должна быть выше, чем прежде.

Налоговая организация по месту постановки субъекта малого предпринимательства на налоговый учет выдает ему годовой патент, удостоверяющий право применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности.

В соответствии с п. 4 статьи 5 Федерального закона РФ письменное заявление для этого подается предпринимателем за 1 месяц до начала очередного квартала и при соблюдении следующих условий:

- если общее число работников, занятых в организации, не превышает предельной численности, установленной настоящим Федеральным законом;
- если организация не имеет просроченной задолженности по уплате налогов и иных обязательных платежей за предыдущий отчетный период;
- если организацией своевременно сданы необходимые расчеты по налогам и бухгалтерская отчетность за предыдущий отчетный период.

Оплата стоимости патента включается в счет обязательства по уплате единого налога организации.

Для индивидуальных предпринимателей годовая стоимость патента является фиксированным платежом, который заменяет уплату единого налога на доход за отчетный период.

По итогам хозяйственной деятельности за отчетный период (квартал) организация представляет в налоговый орган (до 20 -го числа месяца, следующего за отчетным периодом) расчет подлежащего уплате единого налога.

Приказом Госналогслужбы РФ от 24 января 1996 года № ВГ -3-02/5, согласованным с Минфином РФ, установлена типовая форма № 7 расчета единого налога для организаций – субъектов малого предпринимательства, уплачивающих налог как от валовой выручки, так и с совокупного дохода.

Вместе с представлением в налоговый орган расчета на уплату единого налога организация передает выписку из книги доходов и расходов по состоянию на последний рабочий день отчетного периода. В ней указывается совокупный доход (валовая выручка), полученный за отчетный квартал. Организация предъявляет также для проверки налоговому органу патент, книгу учета доходов и расходов, кассовую книгу, а также платежные поручения с отметкой банка об исполнении платежа за отчетный период.

При превышении определенной Федеральным законом предельной численности работающих (более 15 человек) налогоплательщики, начиная со следующего квартала, переводятся с упрощенной системы налогообложения на существовавшую ранее систему.

Упрощенная система налогообложения предусматривает замену уплаты совокупности установленных законодательством РФ федеральных, региональных и местных налогов и сборов уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организации за отчетный период.

Объектом обложения единым налогом являются совокупный доход или валовая выручка организации, полученные за отчетный период. Совокупный доход организации исчисляется как разница между валовой выручкой и затратами на производство и реализацию продукции (работ,

услуг) без сумм начисленной оплаты труда. Валовая выручка организации исчисляется как сумма выручки, полученная от реализации товаров (работ, услуг) и имущества, а также нереализационных доходов.

Единый налог на совокупный доход взимается по следующим ставкам: в федеральный бюджет – 10 % от совокупного дохода; в бюджет субъектов РФ и местный бюджет – в суммарном размере не более 20 % от совокупного дохода. Если объект налогообложения валовая выручка, то в федеральный бюджет подлежит внести 3,33 % от суммы валовой выручки, а в бюджет субъекта РФ и местный бюджет – 6,67 % от суммы валовой выручки.

Органы государственной власти субъектов РФ вместо указанных объектов и ставок налогообложения вправе устанавливать для организаций расчетный порядок определения единого налога на основе показателей по типичным организациям-представителям. Эти органы вправе также устанавливать льготы и (или) льготный порядок по уплате единого налога для отдельных категорий плательщиков в пределах объема налоговых поступлений, подлежащих зачислению в бюджет субъекта РФ и местный бюджет.

Для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, сохраняется действующий порядок уплаты таможенных платежей, государственных пошлин, налога на приобретение автотранспортных средств, лицензионных сборов, отчислений в государственные социальные внебюджетные фонды.

Организациям, применяющим упрощенную систему, предоставляется право ведения Книги учета доходов и расходов по упрощенной форме, в том числе без применения способа двойной записи, Плана счетов и соблюдения иных требований, предусмотренных Законом, Положением о бухгалтерском учете и отчетности. Форма Книги учета доходов и расходов утверждена приказом Минфина РФ от 22 февраля 1996 г. № 18.

Книга учета доходов и расходов открывается на 1 календарный год и должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице Книги записывается число содержащихся в ней страниц, которое

заверяется подписью руководителя организации и оттиском печати налогового органа. Книга учета доходов и расходов подлежит регистрации в налоговом органе при получении патента. Запись в Книгу производится в хронологической последовательности хозяйственных операций на основе первичных документов.

Состав доходов и расходов, принимаемых и не принимаемых для расчета налога, определен Законом от 29 декабря 1995 г. № 222-ФЗ и приказом Минфина РФ от 22 февраля 1996 г. № 18. Совокупный доход исчисляется как разница между валовой выручкой и стоимостью использованных в производстве продукции сырья и материалов, топлива, эксплуатационных расходов, текущего ремонта, затрат на аренду помещений и транспортных средств, расходов на оплату процентов за пользование кредитными ресурсами банков, оказанных услуг, величиной НДС, уплаченного поставщикам, налога на приобретение автотранспортных средств, отчислений в государственные социальные внебюджетные фонды, уплаченных таможенных платежей, госпошлин и лицензионных сборов.

Организации, применяющие упрощенную систему, ведут учет кассовых операций по действующему порядку и представляют статистическую отчетность. В соответствии с постановлением Госкомстата РФ от 6 декабря 1996 г. № 143 малые предприятия ежеквартально представляют статистическим органам «Сведения об основных показателях финансово-хозяйственной деятельности малого предприятия». В сведениях указывают данные о размере уставного капитала и его структуре (долях участия юридических лиц – учредителей); средней численности работников (всего, без совместителей, численность совместителей, число работников, выполнявших работы по договорам гражданско-правового характера); фонде заработной платы, начисленной работникам (всего, списочного состава и списочного состава без совместителей); выручке от реализации продукции, работ, услуг (без НДС и акцизов); прибыли; капитальных вложениях по основной деятельности; об объеме

продукции (работ, услуг) в отпускных ценах всего и в том числе по основной деятельности.

ПРИЛОЖЕНИЯ

ГАРАНТИЙНОЕ ПИСЬМО

Выдано

(название организации -Арендодателя)

Место

выдачи

(адрес)

1. В связи с вступлением в действие лизингового договора,
заключенного _____ Вами _____ с

(название Арендатора)

здесь и далее называемым Арендатором, включающим его
правопреемников

и возможных агентов, мы, нижеподписавшиеся, сообщая и порознь
настоящим документом гарантируем четкую выплату Арендатором
всех

арендных, процентных и других платежей, оговоренных в ст. ____ и
____ и пп. 9 и 10 настоящего Приложения к лизинговому договору, и
выплату

всех других сумм, предъявляемых к оплате по данному
лизинговому

договору. Мы также гарантируем своевременное выполнение
Арендатором

всех обязательств в рамках вышеупомянутого договора. Кроме
того,

сообщая и порознь мы берем на себя обязательство по полному
возмещению

Ваших потерь и расходов (включая возможные судебные
издержки),

понесенных Вами вследствие невыполнения Арендатором каких - либо

обязательств по данному лизинговому договору.

2. Кроме того, сообщая и порознь мы устанавливаем, что согласно настоящему гарантийному письму мы принимаем на себя функции основных

должников, а не только гарантов. При этом наши обязательства будут

носить непрерывный и неизменный характер. Наши обязательства не будут

считаться выполненными, уменьшенными или измененными вследствие

предоставления Вами Арендатору различных отсрочек, или вследствие

заключения Вами компромиссных соглашений с Арендатором или соглашений

о непредъявлении исков Арендатору, или любых изменений в лизинговом

договоре, или изменений в статусе Арендатора. Наши обязательства в

силу настоящего договора будут действительными независимо от того,

будете ли Вы иметь юридическое право и будете ли Вы применять юридические меры против Арендатора. Настоящие обязательства действительны также в случае возобновления лизингового договора. Мы

признаем, что настоящее гарантийное письмо не будет изменяться или

ограничиваться какими-либо другими гарантийными и/или другими соглашениями, заключаемыми с Арендодателем.

3. Мы признаем, что частичное или полное освобождение от штрафа,

отказ от применения судебных мер, отсрочка платежа, предоставляемые

Вами нам или одному из нас, не будут иметь последствий для наших

обязательств по отношению к Вам в рамках упомянутого договора.

Мы

признаем, что никакой документ или соглашение об освобождении одного

из нас от обязательств не будет воздействовать на обязательства другого или других в рамках настоящего документа. Настоящее гарантийное письмо является обязательным для наших законных наследников, представителей, правопреемников и агентов.

(подпись лица, выдавшего гарантию)

М.П.

«__"_____ 199__ г.

Дополнительные

обязательства

От имени Арендодателя От имени Арендатора

(Ф.И.О.) (Ф.И.О.)

(подпись) (подпись)

М.П. М.П.

«__"_____ 20__ г. "___"_____ 20__ г.

ДОГОВОР О ЛИЗИНГЕ ИМУЩЕСТВА

г. _____ «___»_____ 20__ г.

_____, именуем___ в
дальнейшем

(наименование организации, предприятия)

Арендатор, _____ в _____ лице

_____,

(должность, фамилия, имя, отчество)

действующего на основании _____ с
одной стороны,

(Устава, положения)

и _____, именуемый в
дальнейшем

(наименование организации, предприятия)

Арендодатель, _____ в _____ лице

_____,

(должность, фамилия, имя, отчество)

действующего на основании _____ с другой
стороны,

(Устава, положения)

заключили настоящий договор о нижеследующем:

1. ПРЕДМЕТ ДОГОВОРА

1.1. По настоящему договору Арендодатель предоставляет
Арендатору в аренду следующее имущество:

1. _____

2. _____

3. _____

1.2. Арендатор получает право использовать арендованное
имущество в течении всего срока аренды, однако он не имеет
права

переуступать свои права и обязанности по настоящему договору
третьему

лицу без письменного согласия Арендодателя. В этом случае Арендатор

должен представить данные об этом лице по форме и в срок, установленные соглашением сторон (Арендатором).

2. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ АРЕНДОДАТЕЛЯ И АРЕНДАТОРА

Права и обязанности Арендатора:

2.1. Арендатор обязан вносить арендную плату Арендодателю в сроки

и в порядке, установленном настоящим договором.

При просрочке платежей предусмотренных в п. _____ настоящего договора Арендатор обязан уплатить Арендодателю пени в размере _____% от стоимости невыплаченной суммы.

2.2. Арендатор обязуется во время действия настоящего договора платить по всем обязательствам, предусмотренным предписаниями в связи

с арендованным имуществом (налоги, сборы, взносы).

2.3. Арендатор обязан надлежащим образом относиться к арендованному имуществу, использовать его соответственно его назначению и техническим особенностям.

2.4. Арендатор обязан нести все расходы по текущему уходу и мелкому ремонту, вызванные регулярным использованием арендованным имуществом.

2.5. Арендатор принимает на себя все риски, связанные с порчей или потерей, кражей или преждевременным износом арендованного

имущества, происшедшие во время действия настоящего договора.

В случае возникновения какого-либо риска Арендатор обязан за свой счет предпринять следующее:

а) отремонтировать или заменить на любое другое имущество приемлемое для Арендодателя, причем за Арендатором сохраняется

обязанность уплатить все суммы арендной платы и произвести другие

платежи, предусмотренные настоящим договором, или действующим

законодательством;

б) погасить всю задолженность Арендодателю по выплате арендной платы и выплатить ему неустойку в размере

_____ рублей. Указанная сумма должна быть выплачена в течении

_____ дней после предъявления Арендодателем требования об уплате.

2.6. Арендатор обязан информировать Арендодателя по всем вопросам и обстоятельствам, имеющим отношение к арендованному имуществу. Сообщения должны быть своевременными и полными.

2.7. Арендатор имеет право:

- вернуть арендованное имущество Арендодателю;
- выдвинуть предложение о продлении срока договора;
- приобрести арендованное имущество в собственность, заключив при этом договор купли-продажи с Арендодателем.

О своем выборе Арендатор должен сообщить Арендодателю за

_____ до истечения срока настоящего договора.

2.8. Арендатор может предоставить в сублизинг переданное ему в аренду имущество только с согласия, причем письменного, Арендодателя.

Подобное согласие может содержаться в письме, телексе, телеграмме.

Права и обязанности Арендодателя:

2.9. Арендодатель обязан передать Арендатору все имущество, указанное в п. _____ настоящего договора в исправном состоянии.

2.10. Арендодатель обязуется предоставить

высококвалифицированных специалистов для работы на сданном в аренду

имуществе и для его технического обслуживания.

2.11. Арендодатель имеет полномочия проверять состояние арендованного имущества, инспектировать условия его эксплуатации.

3. ПЛАТА ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ПРЕДМЕТОМ ЛИЗИНГА

3.1. Арендатор обязуется регулярно вносить Арендодателю арендную

плату за пользование предметом лизинга.

3.2. Арендная плата за пользование предметом лизинга вносится

_____ и составляет

_____ рублей.

4. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ СТОРОН ПО ДОГОВОРУ

4.1. Арендодатель несет ответственность за все недостатки имущества, сданного в аренду, если эти недостатки препятствуют нормальному использованию его по назначению, при условии, что эти

недостатки существовали при заключении договора и не были и не могли

быть известны Арендатору.

4.2. Арендодатель отвечает перед Арендатором за все претензии, которые могут возникнуть из прав третьих лиц, которые ограничивают

или препятствуют пользованию лизингом, при условии, что Арендатор не

знал и не мог знать о существовании прав третьих лиц при заключении договора.

4.3. Арендатор возмещает Арендодателю все убытки, связанные с

потерей, повреждением арендованного имущества в порядке установленном

п. 1.6 настоящего договора.

5. СРОК ДЕЙСТВИЯ ДОГОВОРА И ПРАВА СТОРОН ПО ИСТЕЧЕНИИ СРОКА ДЕЙСТВИЯ ДОГОВОРА

5.1. Настоящий договор заключен сроком на _____ лет.
Моментом

начала срока действия договора является

5.2. По истечении срока действия настоящего договора договаривающиеся стороны обязались определиться по выбору одной из

трех возможностей, предусмотренных в данном пункте:

а) договаривающиеся стороны обязуются заключить договор купли-продажи арендованного имущества. При этом цена должна быть

определена путем _____ (например, вычета из

рыночной стоимости имущества на момент заключения настоящего договора

общей суммы, выплаченной арендной платы, которая рассчитывается

согласно п. _____);

б) договаривающиеся стороны обязуются заключить новый договор о

лизинге с ценами ниже сумм, предусмотренных в п. _____ настоящего

договора, учитывая амортизацию предмета лизинга, а именно:

1. _____ на _____ %

2. _____ на _____ %

3. _____ на _____ %;

в) договаривающиеся стороны прекратят свои договорные отношения

и Арендатор передаст предмет лизинга, предусмотренный п. 1 настоящего

договора Арендодателю.

6. ПРАВО СОБСТВЕННОСТИ НА ПРЕДМЕТ ЛИЗИНГА

6.1. Арендодатель сохраняет право собственности на все имущество, которое составляет предмет лизинга, предусмотренный п. 1

настоящего договора в течении срока настоящего договора.

6.2. При ликвидации или реорганизации Арендатора, Арендодатель вправе требовать возвращения предмета лизинга на основании права

собственности Арендодателя.

6.3. В случае заключения договора купли -продажи между Арендатором и Арендодателем относительно арендованного имущества

право собственности на указанное имущество переходит Арендодателю.

7. ПРИОСТАНОВЛЕНИЕ ДЕЙСТВИЯ ДОГОВОРА

7.1. Договор может быть приостановлен из -за действия непреодолимой силы, соответственно пункту 5 настоящего договора.

7.2. Действие договора может быть приостановлено:

- а) продлением времени передачи имущества;
- б) необходимой заменой вещей.

7.3. В дальнейшем договор продлевается на столько времени, сколько продолжались причины для продления.

7.4. Если одновременно возникли две или несколько причин приостановления договора, срок его действия продлевается только на период, причины которого продолжались наибольшее время.

7.5. Стороны могут и путем письменного соглашения решить, что на

какое-то время действие настоящего договора будет приостановлено. В

этом случае они должны точно определить день приостановления и день

продления действия договора.

8. ФОРС-МАЖОР

8.1. Стороны освобождаются от частичного или полного неисполнения обязательств по настоящему Договору, если это неисполнение явилось следствием обстоятельств непреодолимой силы,

возникших после заключения настоящего Договора в результате событий

чрезвычайного характера, которые ни одна сторона не могла ни предвидеть, ни

предотвратить разумными мерами. К обстоятельствам непреодолимой силы

относятся события, на которые участник не может оказать влияния и за

возникновение которых он не несет ответственности, например,

землетрясение, наводнение, пожар, а также забастовка,

правительственные постановления или распоряжения государственных органов.

8.2. Сторона, ссылающаяся на обстоятельства непреодолимой силы,

обязана немедленно информировать другую сторону о наступлении подобных

обстоятельств в письменной форме, причем по требованию другой стороны

должен быть представлен удостоверяющий документ. Информация должна

содержать данные о характере обстоятельств, оценку их влияния на

исполнение стороной своих обязательств по настоящему Договору
и на
срок исполнения обязательств.

8.3. Сторона, которая не может из-за обстоятельств непреодолимой
силы выполнить обязательства по настоящему Договору, приложит
с
учетом положений Договора все усилия к тому, чтобы как можно
скорее
компенсировать последствия невыполнения обязательств.

9. УРЕГУЛИРОВАНИЕ СПОРОВ

9.1. Все возможные споры, вытекающие из данного договора или
по
поводу настоящего договора, стороны пытаются разрешить путем
взаимных
переговоров.

9.2. В случае недостижения согласия спорные вопросы решаются в
судебном порядке.

10. ЮРИДИЧЕСКИЕ АДРЕСА И РЕКВИЗИТЫ СТОРОН

АРЕНДАТОР:

_____.

АРЕНДОДАТЕЛЬ:

_____.

ПОДПИСИ СТОРОН:

АРЕНДАТОР АРЕНДОДАТЕЛЬ

М.П. М.П.

ДОГОВОР ПОДРЯДА

г. _____ «___» _____ 20__ г.

____ (наименование
предприятия или Ф.И.О. физического лица), действующего на
основании

_____ (Устава, патента и пр.), именуемого в дальнейшем
Заказчик,

и _____ (Ф.И.О.),
действующего _____

(от своего имени и т. п.), именуемого в дальнейшем Подрядчик,
заключили

настоящий договор о нижеследующем.

1. Предмет договора

1.1. Подрядчик обязуется выполнить на свой риск следующие виды
работ:

1.2. Для выполнения указанных работ Заказчик обязуется
представить

в срок до "___" _____ 20__ г. необходимую проек тную и сметную
документацию, технические условия, предоставить в распоряжение
Подрядчика имеющееся оборудование, инструменты и материалы.

1.3.

(указать виды работ) Подрядчик выполняет из своих м атериалов,
на своем

оборудовании и своими инструментами. В этом случае Заказчик

дополнительно оплачивает по договорным ценам стоимость материалов и

амортизационные платежи за износ оборудования по существующим

нормативам.

1.4. Начало работы устанавливается с "___"_____20__г.,
окончание

работы и сдача ее Заказчику "___"_____20__г. с правом (без права)

досрочного выполнения.

1.5. Работа считается выполненной после подписания акта приемкисдачи Заказчиком или уполномоченным им представителем.

1.6. Подрядчик несет ответственность за вверенное ему имущество и

за любое действие, повлекшее за собой утрату или порчу имущества.

1.7. Подрядчик, выполняющий работу из своего материала, несет ответственность в случае недоброкачества материала.

1.8. Риск случайной гибели или случайной порчи материала несет сторона, предоставившая материал.

2. Условия выполнения работы

2.1. Если в процессе выполнения работы Подрядчик допустил отступления от условий договора, ухудшившие качество работы, то по

требованию Заказчика он обязан безвозмездно исправить все выявленные

недостатки в установленный по согласованию сторон срок. Отказ от

исправления выявленных недостатков влечет для Подрядчика штрафные

санкции. Заказчику предоставляется в этом случае право поручить исправление недостатков третьим лицам (организациям) за счет Подрядчика.

2.2. При наличии существенных недостатков на одном из этапов работы, приводящих к невозможности выполнения всей работы в соответствии

с требованиями технической или иной документации, представленной

Заказчиком, Заказчик расторгает договор без оплаты выполненной
Подрядчиком работ.

2.3. О выполнении отдельных этапов работ Подрядчик предоставляет

Заказчику отчеты в согласованные сторонами сроки, а также промежуточные

результаты работы для контроля за соблюдением сроков и качества

выполненных работ.

2.4. Подрядчик самостоятельно организует всю работу по исполнению

настоящего договора, определяет непосредственных исполнителей и

распределяет обязанности между ними.

3. Сумма вознаграждения, порядок расчетов, штрафные санкции

3.1. По настоящему договору Заказчик выплачивает Подрядчику вознаграждение в размере _____ руб., облагаемых в установленном законодательством порядке налогами.

3.2. За нарушение согласованных сроков предоставления технической

документации, материалов, начала и окончания работы и ее промежуточных

этапов виновная сторона выплачивает штраф в размере

руб. за каждый день нарушения.

3.3. _____ Другие _____ условия

г. _____ " _____ 20 ____ г.

_____, именуем__ в
дальнейшем

(наименование предприятия)

«Подрядчик», _____ в _____ лице

_____,
(должность, ф.и.о.)

действующего на основании _____, с одной
стороны и

(Устава, положения)

_____, именуем__ в дальнейшем
«Заказчик»,

(наименование предприятия)

в лице _____,
действующего

(должность, ф.и.о.)

на основании _____, с другой стороны,
заключили

(Устава, положения)

настоящий договор о нижеследующем:

I. ОБЩИЕ УСЛОВИЯ

1.1. Заказчик поручает, а Подрядчик изготавливает продукцию

(указать какую именно)

своими силами и средствами из материала Заказчика (из
собственного

материала Подрядчика). Заказчик обязуется принять и оплатить
выполненную работу.

1.2. Срок действия договора с _____ по
_____.

II. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ СТОРОН

2.1. Изготовленная Подрядчиком продукция должна
соответствовать

требованиям ГОСТа _____.

2.2. Заказчик обеспечивает Подрядчика необходимым для работы материалом согласно поданной заявки. Переданный для работы материал

оплачивается Подрядчиком.

2.3. Изготовленную продукцию Подрядчик передает на территории своего предприятия один раз в месяц _____ числа, партиями по

_____ полномочному представителю Заказчика.

2.4. Вывоз продукции с предприятия Подрядчика осуществляется Заказчиком самостоятельно.

2.5. Сдача-приемка изготовленной продукции оформляется актом, подписываемым представителями сторон.

III. ЦЕНА НА ПРОДУКЦИЮ, ПОРЯДОК РАСЧЕТОВ

3.1. Цена продукции определяется исходя из стоимости материала, поставленного Заказчиком, и отражается в акте сдачи -приемки выполненных работ в каждом случае индивидуально.

3.2. Деньги за выполненную работу перечисляются платежным поручением на расчетный счет Подрядчика в течение _____

дней

после подписания акта сдачи -приемки выполненных работ.

IV. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ СТОРОН

4.1. В случае нарушения Подрядчиком срока сдачи продукции он уплачивает Заказчику за каждый день просрочки пеню в размере 0,5%

стоимости работ (включая стоимость материала), а если работа не окончена по истечении _____ -х недель со дня наступления срока исполнения заказа, Подрядчик уплачивает Заказчику, кроме начисленной

пени, неустойку в размере _____% стоимости заказа (включая стоимость материала).

4.2. При просрочке принятия Заказчиком продукции он уплачивает

Подрядчику пеню в размере _____% стоимости работ (включая стоимость

материала) за каждый день просрочки, а в случае просрочки свыше _____

дней – неустойку в размере _____% стоимости заказа (включая стоимость материала).

Если в период просрочки Заказчика изготовленная продукция оказалась на предприятии Подрядчика испорченной или уничтоженной по

причинам, не зависящим от Подрядчика (пожар и т. д.), то риск случайной гибели падает на Заказчика, который обязан возместить понесенный Подрядчиком ущерб.

4.3. Проверка качества изготовленной продукции производится Заказчиком при ее сдаче-приемке, фиксируемой в двустороннем акте,

подписываемом представителями сторон.

При обнаружении в последующем скрытых недостатков они актируются

созданной для этой цели комиссией с вызовом представителя Подрядчика.

Такой акт может быть составлен не позже одного месяца со дня получения Заказчиком продукции.

4.4. Подрядчик отвечает за надлежащее качество выполненных работ, зафиксированное одним из названных актов.

В акте должно быть, наряду с другими данными, отмечено: количество экземпляров, подвергавшихся проверке, характер недостатков, относящихся к качеству выполненных работ, сроки безвозмездного устранения недостатков или замены недоброкачественной

продукции доброкачественной.

4.5. За нарушение Подрядчиком условий о качестве, а также отступление от других условий договора, ухудшившее работу, либо

допущение других недостатков в работе Заказчик вправе потребовать

уплаты неустойки в размере _____% от стоимости некачественно выполненной продукции.

4.6. В случае несвоевременной оплаты выполненного заказа

Заказчик уплачивает Подрядчику штраф в размере _____% от стоимости

заказа за каждый день просрочки.

4.7. Кроме неустойки каждая из сторон вправе взыскать с другой стороны понесенные по ее вине убытки, за вычетом из них неустойки(пени).

4.8. В случае невозможности разрешить возникшие разногласия соглашением сторон, споры передаются в установленном законом порядке

на рассмотрение арбитражного суда.

V. ЮРИДИЧЕСКИЕ АДРЕСА СТОРОН

5.1. Настоящий договор составлен в двух экземплярах, имеющих одинаковую юридическую силу.

5.2. Юридические адреса сторон:

Заказчик:

Подрядчик:

Подписи сторон:

Заказчик: Подрядчик:

М.П. М.П.

КРЕДИТНЫЙ ДОГОВОР

г. _____ " ____ " _____ 19__ г.

(полное наименование банка – кредитора)
именуемый в дальнейшем «Банк», в
лице _____

(Ф.И.О., должность)
действующего на основании Устава, с одной стороны,
и _____

(полное наименование организации -ссудополучателя)
именуемая в дальнейшем «Ссудозаемщик», в
лице _____

(Ф.И.О., должность)
действующего на основании Устава, с другой стороны, заключили
настоящий договор о нижеследующем:

1. Банк предоставляет Ссудозаемщику кредит на

(цель кредита)

2. Общий размер кредита _____ тыс. рублей.

Кредит предоставляется на оплату

3. Ссудозаемщик обязуется погасить кредит до
" __ " _____ 20__ г.

Погашение ссуды осуществляется путем

При непоступлении средств в погашение кредита в указанный срок задолженность по ссуде, включая проценты, вносится на счет просроченных ссуд и списывается со счета N _____ в _____ банке.

4. За пользование кредитом Ссудозаемщик вносит плату в размере _____ процентов годовых.

Проценты начисляются и взыскиваются Банком ежемесячно после 20 числа каждого месяца в беспорном порядке инкассовым поручением с расчетного счета Ссудозаемщика.

Отсчет срока по начислению процентов начинается с даты выдачи средств со

ссудного счета и заканчивается датой зачисления средств в погашение кредита на

ссудный счет Ссудозаемщика.

В случае непоступления на счет Банка средств в погашение причитающихся со

Ссудозаемщика процентов до 5 числа следующего месяца причитающиеся со Ссудозаемщика проценты по кредиту считаются как несвоевременно оплаченные.

В случае нарушения срока погашения кредита и уплаты процентов Банк

взыскивает штраф в размере _____ процентов от непогашенной суммы задолженности кредита за каждый день просрочки.

5. Ссудозаемщик обязуется исполнять следующие обязательства:

– предоставить в Банк для оформления и выдачи кредита следующие документы, оформленные в соответствии с действующей банковской практикой:

- устав, баланс, свидетельство о государственной регистрации;
- срочное обязательство по сумме и сроку погашения кредита;
- карточку с образцами подписей и оттиском печати, заверенную в установленном порядке;
- использовать полученную ссуду на предусмотренные договором

цели, своевременно погасить полученный кредит вместе с начисленными процентами, предоставить Банку право контролировать целевое использование кредита.

При нецелевом использовании кредита, а также невыполнении других условий

договора Банк вправе предъявить ссуду к досрочному взысканию.

6. Банк, руководствуясь предметом договора, обязуется ежемесячно начислять проценты за пользование кредитом и взыскивать их с расчетного счета

Ссудозаемщика инкассовыми поручениями.

7. Разногласия, возникающие в процессе выполнения условий данного договора, предварительно рассматриваются сторонами в целях выработки взаимоприемлемого решения с оформлением двустороннего протокола рассмотрения.

При невозможности урегулирования споров и разногласий путем двустороннего

соглашения они передаются на рассмотрение в органы арбитражного суда или суда.

8. Ни одна из сторон не имеет права передавать свои права и обязанности

по настоящему договору третьим лицам без письменного на то согласия другой стороны.

9. Настоящий договор составлен в трех экземплярах: первый и третий хранятся в Банке, второй – у Ссудозаемщика.

Настоящий договор вступает в силу с момента его подписания и действует до

прекращения отношений по нему.

Все приложения к договору являются его неотъемлемой частью.

Всякие изменения и дополнения к настоящему договору будут действительны

лишь при условии, если они совершены в письменной форме и подписаны обеими

сторонами.

Действие настоящего договора может быть прекращено односторонне и по

предварительному извещению Ссудозаемщика при условии, что он полностью вернет ссуду вместе с процентами по ней.

Сторона, для которой создавалась невозможность исполнения обязательств по

договору, обязана (не позднее 10 дней с момента их наступления) в письменной

форме уведомить другую сторону для принятия соответствующего решения.

Юридические адреса сторон:

Банк Ссудозаемщик

КРЕДИТНЫЙ ДОГОВОР

(с залогом в валюте)

г. _____ " ____ " _____ 19__ г.

_____ банк, именуемый в дальнейшем Банк, в лице _____,

действующего на основании _____, с одной стороны, и _____,

именуемый в дальнейшем Заемщик, в лице _____, действующего

на основании _____, с другой стороны, заключили настоящий договор о

нижеследующем:

1. Предмет договора

1.1. Банк открывает Заемщику кредит в сумме _____ рублей со

взиманием _____ процентов годовых.

1.2. В целях обеспечения кредита Заемщик вносит _____ (сумма валюты) _____ группы (код _____) во Внешэкономбанке (г. Москва).

2. Объектами кредитования по настоящему договору устанавливаются:

2.1. _____

3. Условия кредитования

3.1. Окончательный срок погашения кредита и процентов по кредиту

установлен "___" _____ 19__ г.

3.2. Банк имеет право требовать от Заемщика гарантии _____

4. Ответственность сторон

Заемщик обязан:

4.1. Погашать кредиты в установленный срок.

4.2. Уплачивать проценты за пользование кредитом.

4.3. Предоставлять Банку необходимые для кредитования сведения.

4.4. Заемщик обязуется эффективно использовать кредиты на условиях

соблюдения принципов кредитования: обеспеченности, целевого характера,

возвратности и платности, за что несет всю полноту ответственности.

5. Сроки и условия действия договора

5.1. Срок действия настоящего Договора устанавливается с момента

получения кредита Заемщиком до полного погашения с выплатой начисленных

процентов "___" _____ 20__ г.

5.2. При невыполнении Заемщиком обязательств по возврату кредита и

процентов в сроки, определенные настоящим договором, находятся на текущем

валютном балансовом счете Банка N _____, _____ инвалютных

рублей поступают в распоряжение Банка, после чего стороны будут свободны

от взаимных обязательств по договору.

Частично выплаченные Заемщиком суммы в счет кредита возвращаются по

истечении срока договора.

6. Юридические адреса и реквизиты сторон

Банк: _____

Заемщик: _____

Заемщик Банк

ДОГОВОР О ПРОДАЖЕ ДОЛИ В УСТАВНОМ КАПИТАЛЕ

г. _____ "___" _____ 199_ г.

_____, именуем___ в
дальнейшем

(наименование организации или ф.и.о.)

«Продавец», в _____ лице

_____ /

(должность, ф.и.о.)

действующего на основании _____ (для
юридических лиц),

(Устава, положения)

с одной стороны, и ООО _____,
именуем___ в

(наименование организации)

дальнейшем «Покупатель», в _____ лице

_____ /

(должность, ф.и.о.)

действующего на основании _____, с другой
стороны,

(Устава, положения)

заключили настоящий Договор о нижеследующем:

1. Предмет договора.

1.1. В соответствии с настоящим Договором, на основании ч. 5 статьи 93 ГК РФ, Продавец обязуется передать Покупателю свою долю в

уставном капитале Покупателя, а Покупатель обязуется уплатить за нее

оговоренную настоящим Договором денежную сумму и выйти из состава

участников ООО _____.

1.2. Стоимость доли Продавца в уставном капитале Покупателя (в уставном капитале ООО _____ сторонами определяется

в сумме _____ рублей.

1.3. Передача доли оформляется путем внесения изменений в учредительные документы Покупателя на основании заявления Продавца о

выходе из состава участников ООО _____ и принимаемого

в соответствии с указанным заявлением Общим собранием участников

решения.

2. Порядок расчетов.

2.1. Деньги за передаваемую Покупателю долю в уставном капитале

перечисляются на банковский счет Продавца в срок до "___"_____
20__ г.

(вариант: в течение ____ дней после подписания настоящего Договора и

передачи Покупателю Заявления о выходе из состава участников). По

желанию Продавца (примечание: только для продавцов – физических лиц)

денежные средства могут быть выданы наличными из кассы Покупателя.

2.2. Денежные средства выдаются (перечисляются) Продавцу за вычетом всех причитающихся к уплате налогов и других обязательных платежей.

3. Ответственность сторон

3.1. Сторона, не исполнившая или ненадлежащим образом исполнившая

обязательства по настоящему договору, обязана возместить другой стороне причиненные таким неисполнением убытки. Под убытками стороны

понимают расходы, которые добросовестная сторона произведет или должна

будет произвести в связи с неисполнением обязательств другой стороной,

утрату или повреждение имущества, а также неполученные доходы (упущенную выгоду). Убытки, включая упущенную выгоду, возмещаются

сверх штрафных санкций, предусмотренных настоящим Договором.

3.2. За несвоевременное перечисление Покупателем денег на расчетный счет Продавца (несвоевременную выдачу наличных денежных

средств) Покупатель обязан уплатить пеню в размере ____% от вовремя

неперечисленной денежной суммы за каждый день просрочки.

3.3. Обязательство Покупателя по расчетам за приобретаемую долю

будет считаться исполненным в срок при выполнении им одного из следующих условий:

3.4.1. Если до истечения последнего дня срока (первого рабочего дня после истечения срока, если срок уплаты приходится на выходной или

праздничный день) Покупатель дал распоряжение банку о перечислении

соответствующих денежных сумм на банковский счет, указанный в

настоящем Договоре либо на иной указанный Продавцом банковский счет в

соответствии с письменным распоряжением Продавца;

3.4.2. Если до истечения последнего дня срока (первого рабочего дня после истечения срока, если срок уплаты приходится на выходной или

праздничный день) Покупатель получит причитающиеся ему по настоящему

договору наличные денежные средства из кассы Покупателя;

3.4.3. Если до истечения последнего дня срока (первого рабочего дня после истечения срока, если срок уплаты приходится на выходной или

праздничный день) Покупатель будут оформлены все необходимые кассовые

документы для расчета наличными деньгами, однако по не зависящим от

Покупателя причинам Продавцом эти денежные средства получены не будут.

В этом случае причитающиеся Продавцу денежные средства должны быть

зачислены Покупателем на депонент.

3.5. В случае отказа Продавца от передачи доли Покупателю после подписания настоящего Договора либо в случае отказа Продавца выйти из

состава участников ООО _____ (в том числе отказа

Продавца от подачи заявления о выходе из числа участников ООО),

Продавец выплачивает Покупателю штраф в размере ____% от стоимости

доли, определенной в п. 1.2 настоящего Договора. Уплата штрафа не

освобождает Продавца от выполнения своих обязательств по Договору в

натуре.

3.6. В случае уклонения Продавца от получения причитающихся ему

по Договору денежных средств Покупатель вправе внести причитающиеся

Продавцу денежные средства в депозит нотариуса в соответствии со ст.

327 ГК РФ.

Примечание: свидетельством уклонения Продавца от получения причитающихся ему по Договору денежных сумм будет являться его неявка

в бухгалтерию Покупателя в срок, указанный в п. 2.1 либо непредставление им в указанный срок данных о банковском счете.

4. Конфиденциальность

4.1. Условия настоящего договора и дополнительных соглашений к нему конфиденциальны и не подлежат разглашению.

5. Разрешение споров

5.1. Все споры и разногласия, которые могут возникнуть между сторонами по вопросам, не нашедшим своего разрешения в тексте данного

договора, будут разрешаться путем переговоров на основе действующего

законодательства.

5.2. При неурегулировании в процессе переговоров спорных вопросов, споры разрешаются в суде (если продавец – юридическое лицо в арбитражном суде) в порядке, установленном действующим

законодательством.

6. Срок действия и прекращение договора

6.1. Настоящий договор вступает в силу с момента заключения и заканчивается после выполнения принятых на себя обязательств сторонами

в соответствии с условиями договора.

6.2. Настоящий договор прекращается досрочно:

- по соглашению сторон;
- по иным основаниям, предусмотренным законодательством.

7. Особые условия и заключительные положения

7.1. Стороны не вправе в одностороннем порядке отказаться от выполнения своих обязательств по настоящему Договору после его подписания.

7.2. Продавец утрачивает право на участие в управлении делами ООО

_____ с момента завершения расчетов.

7.3. Если в течение срока, указанного в п. 2.1 Договора, Продавец не подаст заявление о выходе из числа участников ООО

_____,

ООО будет вправе поставить перед Общим собранием участников вопрос о

выводе Продавца из числа участников на основании настоящего Договора

при условии если обязательства Покупателя по расчетам за приобретаемую

долю будут выполнены.

7.4. Продавец имеет право на получение дивидендов за период по _____ 20__ года.

7.5. Во всем, что не предусмотрено настоящим договором, стороны руководствуются действующим законодательством РФ.

7.6. Любые изменения и дополнения к настоящему договору действительны, при условии, если они совершены в письменной форме и

подписаны надлежаще уполномоченными на то представителями сторон.

7.7. Все уведомления и сообщения должны направляться в письменной форме.

7.8. Договор составлен в двух экземплярах, из которых один находится у Продавца, второй – у Покупателя.

7.9. Адреса и платежные реквизиты сторон:

Продавец:

Покупатель:

Подписи сторон:

Продавец _____

М.П.

Покупатель _____

М.П.

АКТ О ЛИКВИДАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

от _____ 20__ г.

Комиссия

в

составе:

(должность, фамилия)

_____,

назначенная

приказом

(распоряжением)

от _____ 20__ г. No. _____, на основании

осмотрела

(наименование объекта)

год изготовления _____, дата поступления

бал, стоимость _____, инвентарный No. _____ и
нашла его

подлежащим ликвидации (разборке) по следующим основаниям:

1. Введен в эксплуатацию в _____ 20__ г.

(месяц)

2. Капитальных ремонтов произведено _____.

(количество)

3. Техническое состояние и причины ликвидации

4. Количество (вес) и оценка полученных от разборки предметов и
материалов, могущих быть использованными, и негодных
предметов по

цене

лома

5. Заключение

комиссии

Председатель комиссии

(подпись)

Члены комиссии _____

Акт ревизии наличных денежных средств

от «__» _____ 20__ г.

находящихся

РАСПИСКА

К началу проведения ревизии все расходные и приходные документы

на денежные средства сданы в бухгалтерию и все денежные средства,

поступившие на мою ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны

в расход.

(Материально _____ ответственное _____ лицо)

Должность Подпись Фамилия

На основании приказа (распоряжения) от "__" _____ 20__ г. No.

произведена ревизия денежных средств по состоянию на "__" _____
20__ г.

При ревизии установлено следующее:

1) наличных денег _____ руб.

_____ коп.

2) почтовых марок _____ руб.
_____ коп.

3) ценных бумаг _____ руб.
_____ коп.

4) _____ руб.
_____ коп.

Итого фактическое наличие

(прописью)

По учетным данным _____ руб.
_____ коп.

Результаты ревизии: излишек _____ недостача

Последние номера кассовых ордеров:

приходного No. _____, расходного No. _____

Председатель комиссии

(должность) (подпись) (Ф.И.О.)

Члены комиссии

(должность) (подпись) (Ф.И.О.)

Подтверждаю, что денежные средства, перечисленные в акте,
находятся
на моем ответственном хранении.

Материально

ответственное

лицо

«__"_____ 20__ г.

Объяснение

причин

излишков

или

н едостач

Материально

ответственное

лицо

Решение

руководителя

предприятия

(подпись)

«__"_____ 20__ г.