**Вопрос 1. Понятие хозяйственного учета. Требования, предъявляемые к хозяйственному учету**

Учет — это система наблюдения, измерения, регистрации фактов и явлений, связанных с какой-либо деятельностью.

Хозяйственный учет — это учет хозяйства или, другими словами, учет хозяйственной деятельности. Он занимает особое место в системе учета.

Потребность вести учет возникла на ранних этапах развития человеческого общества. Именно хозяйственные потребности человека способствовали развитию учета. Объектами учета сначала были несложные операции, связанные с земледелием, скотоводством и т. п. Становление учета в хозяйстве способствовало развитию письменности и математики, так как нельзя вести хозяйство без измерения, взвешивания и счета. С развитием общества развивался и хозяйственный учет. Из учета отдельного хозяйства он превратился в сложную систему, которая пронизывает всю экономику страны. Его роль возрастает по мере усложнения хозяйственной деятельности и увеличения масштабов производства.

Основные требования, предъявляемые к ведению бухгалтерского учета в РФ/

Организация ведет бухгалтерский учет путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов, который утверждается руководителем фирмы на основе единого плана счетов.

Бухгалтерский учет ведется в рублях, и оформление документов происходит на русском языке.

Каждая фирма независимо от организационно-правовой формы обязана издать учетную политику.

Учетная политика – это совокупность способов ведения бухгалтерского учета на предприятии.

Бухгалтерский учет ведется непрерывно с момента создания фирмы до ее ликвидации или реорганизации.

Имущество, принадлежащее организации на правах собственности учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета, за совершение хозяйственных операций, согласно законодательству несет руководитель фирмы.

**Вопрос 2. Виды хозяйственного учета. Задачи и значение бухгалтерского учета в современных условиях**

Решение стоящих перед современным учетом задач обеспечивают три вида хозяйственного учета: оперативный, статистический и бухгалтерский (рис. 1.2). Каждый из них выполняет свои задачи и имеет свою сферу применения, но они взаимосвязаны и дополняют друг друга.

Оперативный учет используется для повседневного, текущего руководства и управления предприятием и дает информацию об отдельных фактах хозяйственной деятельности. К оперативному учету относятся, например, учет рабочего времени, отгрузки продукции и т.п. Такие данные могут быть получены из первичных документов, графиков, по телефону, телефаксу или в устной беседе. Оперативный учет не постоянен во времени, так как надобность в нем возникает по мере необходимости.

Сферой применения статистического учета может быть отдельное предприятие, отрасль хозяйства и вся экономика в целом. Статистический учет, или статистика, изучает явления, которые носят массовый характер в области экономики, науки, культуры, образования и т.д. Этот учет широко использует выборочные методы наблюдения и регистрации. Сведения, полученные в результате статистических исследований, помогают анализировать различные процессы и прогнозировать их дальнейшее развитие.

Бухгалтерский учет занимает особое место в системе хозяйственного учета и в отличие от других видов учета:

строго документален — основанием для любой бухгалтерской записи должен служить специально оформленный документ;

является сплошным и непрерывным во времени, так как при ведении бухгалтерского учета необходимо фиксировать все без исключения факты хозяйственной деятельности;

отражает все объекты и хозяйственные операции помимо натуральных и трудовых измерителей в единой денежной оценке;

ведется на любом предприятии, осуществляющем хозяйственную деятельность, т.е. он ограничен рамками отдельного предприятия;

осуществляется специальной службой предприятия — бухгалтерией;

строго регламентирован законодательными и нормативными документами.

Таким образом, бухгалтерский учет осуществляет сбор, регистрацию и обобщение информации о хозяйственной деятельности предприятия путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций в едином денежном измерителе.

**Вопрос 3. Понятие и предмет бухгалтерский учет. Элементы методы бухгалтерского учета**

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об активах, обязательствах, доходах и расходах предприятия и их изменениях путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Предметом бухгалтерского учета в обобщенном виде выступает хозяйственная деятельность предприятия с точки зрения системы учета ресурсов и результатов финансовой и хозяйственной деятельности предприятия.

Составными частями предмета являются многочисленные и разнообразные объекты, которые можно свести в две группы:

объекты, обеспечивающие хозяйственную деятельность предприятия –

-имущество организации – хозяйственные средства, функционирующий капитал,

-обязательства организации-источники формирования ее имущества;

объекты, составляющие хозяйственную деятельность предприятия-

-хозяйственные операции, вызывающие изменение имущества и источников их формирования.

**Вопрос 4. Классификация хозяйственных средств предприятия**

Состав хозяйственных средств предприятия определяется содержанием его деятельности. Но каждому предприятию для осуществления эффективной хозяйственной деятельности необходимы трудовые ресурсы, недвижимое имущество, оборудование, материалы, денежные средства и т. п. В бухгалтерском учете хозяйственные средства, которыми располагает предприятие, называют активами .

В зависимости от того, какими хозяйственными активами располагает предприятие, и как они участвуют в производственном цикле предприятия, их классифицируют по составу и размещению.

По составу активы предприятия подразделяются на оборотные и внеоборотные активы.

Оборотные активы — это средства, которые постоянно находятся в текущем процессе кругооборота средств и переходят из сферы производства в сферу обращения.

По размещению оборотные активы делятся на активы, которые используются:

- в сфере производства — это предметы труда: материалы, сырье, комплектующие изделия, запасные части, топливо, инвентарь, инструменты и т. п. Эти средства, как правило, используются в одном производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на себестоимость выпускаемой продукции;

- сфере обращения — товары, готовая продукция на складах и отгруженная покупателю, денежные средства, ценные бумаги, средства в расчетах и т. п.

Внеоборотные активы — это дорогостоящие средства труда, которые используются не в одном, а в нескольких производственных циклах, а также имеют длительный срок использования (более одного года). К внеоборотным средствам относятся основные средства и нематериальные активы.

Основные средства — это средства труда, связанные с производством продукции, выполнением работ и услуг, которые служат в течение длительного времени и имеют стоимость более 10 тыс. р. за единицу. К основным средствам относятся здания, сооружения, рабочие и силовые машины, оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, инструменты, автотранспорт, вычислительная техника и т. п. Основные средства постепенно по мере износа переносят свою стоимость на себестоимость готовой продукции в процессе начисления амортизации, они, как правило, не изменяют свою материальную форму в процессе эксплуатации.

**Вопрос 5. Понятие и схема счета. Виды счетов по способу работу**

Непрерывное текущее наблюдение и контроль за хозяйственными операциями и за изменениями в составе имущества и источников его формирования осуществляются с помощью системы счетов бух. учета.

Счета открываются на каждый экономически однородный вид имущества, источников его формирования и хозяйственных операций в соответствии с классификацией объектов учета (счета «Касса», «Расчетный счет», «Основные средства», «Уставный капитал» и др.). счет имеет форму двухсторонней таблицы с указанием «Дебет» и «Кредит».

Счет (наименование счета)

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет | Кредит |
|  |  |

В соответствии с делением бухгалтерского баланса на актив и пассив различаются активные и пассивные счета бух. учета.

Активными называются счета, предназначенные для учета имущества организации (счета «Касса», «Расчетный счет», «Основные средства»и др.). пассивные – это счета для учета обязательств организации (источников формирования имущества организации; счета «Уставный капитал», «Добавочный капитал» и др.)

Запись на счетах начинают с указания начального остатка (или начального сальдо) или источников его формирования. При этом в активных счетах начальный остаток отражается по дебету счета , а в пассивных – по кредиту.

Затем на счетах отражают все операции, вызывающие изменения начальных остатков. Суммы, увеличивающие начальный остаток, записывают на стороне остатка, а суммы уменьшающие начальный остаток – на противоположной стороне. Следовательно, в активных счетах увеличение будет отражаться по дебету счета, а уменьшение – по кредиту; в пассивных, наоборот, увеличение – по кредиту счета, а уменьшение по дебету. Если сложить суммы всех операций, записанных на сторонах счета, то получаются обороты счета. Итоговая сумма, записанная по дебету счета, называется дебетовым оборотом, а по кредиту – кредитовым. При подсчете оборотов начальный остаток не учитывается.

Конечный остаток (конечное сальдо) по счету определяют, прибавляя к начальному остатку оборот той же стороны счета и вычитая из полученного итога оборот противоположной стороны. Конечный остаток записывают на той же стороне, где начальный остаток. Следовательно, для установления конечного сальдо в активных счетах к начальному сальдо прибавляют оборот по дебету и вычитают оборот по кредиту. Новый остаток записывают по дебету счета (возможно, что его не будет).

В пассивных счетах для определения конечного сальдо к начальному остатку прибавляют оборот по кредиту и вычитают оборот по дебету. Новый остаток отражают по кредиту счета; возможно, что его не будет.

В пассивных счетах для определения конечного сальдо к начальному остатку прибавляют оборот по кредиту и вычитают оборот по дебету. Новый остаток отражают по кредиту счета; возможно, что его не будет. Если первоначального остатка не было, то сальдо на конец отчетного периода находят вычитанием из большего оборота меньшего. Записывают его на той стороне счета, на которой была отражена сумма большего оборота.

Активный счет

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет | Кредит |
| Начальное сальдо  Увеличение (+)  Конечное сальдо | Уменьшение (-) |

Пассивный счет

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет | Кредит |
| Уменьшение (-) | Начальное сальдо  Увеличение (+)  Конечное сальдо |

Помимо счетов для учета имущества организации (активных) и и источников его формирования (пассивных) в бух. учете существуют счета, на которых отражаются одновременно и имущество организации, и источники его формирования – активно-пассивные.

Активно-пассивные счета бывают двух видов: с односторонним сальдо (дебетовое либо кредитовое)и с двухсторонним сальдо (дебетовое и кредитовое одновременно). Счетом с односторонним сальдо является счет «Прибыли и убытки». Если у предприятия суммы доходов превысили суммы расходов, то разница между ними дает прибыль, поэтому сальдо счета будет кредитовым (прибыль является источником формирования имущества и отражается в пассиве баланса). Если, наоборот, суммы доходов меньше сумм расходов, то разница между ними показывает убыток, и сальдо по счету будет дебетовым.

К активно-пассивным счетам с двухсторонним развернутым сальдо относится счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Сальдо по дебету этого счета означает дебиторскую задолженность, а сальдо по кредиту – кредиторскую. Расчеты с дебиторами и кредиторами объединяют на одном счете для того, чтобы не открывать разных счетов для организаций и учреждений, которые могут быть в разное время дебиторами и кредиторами.

В данном активно-пассивном счете записи по дебету могут иметь разное значение: либо увеличение дебиторской задолженности, либо уменьшение кредиторской. Разное значение имеет и запись по кредиту счета: либо увеличение кредиторской, либо уменьшение дебиторской задолженности.

**Вопрос 6. Корреспонденция счетов и метод «двойной записи»**

Корреспонденция счетов — термин бухгалтерского учёта, система непрерывной и взаимосвязанной записи «бухгалтерских проводок на счета бухгалтерского сопровождения хозяйственных средств, их источников и операций.

Взаимосвязанность достигается путем двойной записи каждой хозяйственной операции на дебете одного счета и на кредите другого. Между двумя счетами возникает взаимосвязь, которая и называется корреспонденцией, а сами счета — корреспондирующими.

Корреспонденция счетов с указанием суммы операций называется счетной формулой или бухгалтерской проводкой.

Двойная запись (диграфическая запись) — способ ведения бухгалтерского учёта, согласно которому каждое изменение наличия и состояния средств предприятия влияет на итоги по крайней мере двух счетов. Любая операция отражается по кредиту (правая сторона) одного счёта или счетов и дебету (левая сторона) другого счёта или счетов.

Основным принципом современного бухгалтерского учета является выполнение в любой момент времени равенства (которое называют также уравнением баланса):

активы = обязательства + капитал.

Активы — отражают информацию (состав и стоимость) имущества и имущественных прав организации на определенную дату. Обязательства и уставный капитал указывают на источники возникновения активов (их называют также пассивом баланса). Чтобы равенство сохранялось, бухгалтерская запись должна изменять обе его части. Увеличение активов отражается в дебете соответствующих счетов, увеличение пассивов в кредите соответствующих счетов. Например, учредитель при создании компании внес в уставный капитал 10 000 руб.. Это означает, что у компании появились денежные средства (актив), источником которых является учредитель. Будет сделана запись:

Дт Денежные средства — Кт Уставный Капитал

Таким образом, при ведении учёта методом двойной записи действует закон сохранения: сумма дебетов всех счетов всегда равна сумме кредитов всех счетов. Это позволяет легко контролировать правильность ведения учёта: если баланс не сходится, то где-то есть ошибка, которую надо найти и исправить.

Кроме того, ведение учета методом двойной записи позволяет отследить источники получения и направления расходования средств: например, расходование денежных средств (отражаемое по кредиту счета «Денежные средства») сопровождается сокращением кредиторской задолженности (отражаемым по дебету счета «Кредиторская задолженность») или увеличением сумм выданных авансов (отражаемым по дебету счета «Авансы выданные»)

В российском учете существует исключение для группы так называемых «забалансовых» счетов. Данные счета не участвуют в балансе и служат для учета активов или пассивов, не являющихся активами или обязательствами организации в соответствии с применимыми правилами бухгалтерского учета. Примеры: стоимость ценностей, принятых на ответственное хранение, величина банковских гарантий (используется при смене таможенного режима грузов). Поступление на забалансовый счет отражается только по дебету данного счета, например: Дт.001 — 100 000 руб. Выбытие — только по кредиту: Кт.001 — 50 000 руб. Такой метод отражения называется простой записью.

**Вопрос 7. Синтетический и аналитический учет**

Синтетические счета содержат обобщенные показатели об имуществе, обязательствах и операциях организации по экономически однородным группам, выраженные в денежном измерителе. К синтетическим счетам относятся: 01 «Основные средства»; 10 «Материалы»; 50 «Касса»; 51 «Расчетные счета»; 43 «Готовая продукция»; 41 «Товары»; 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»; 80 «Уставный капитал» и др.

Аналитические счета детализируют содержание синтетических счетов, отражая данные по отдельным видам имущества, обязательств и операций, выраженных в натуральных, денежных и трудовых измерителях. В частности, по счету 41 «Товары» следует знать не только общее количество товаров, но и конкретно наличие и местонахождение каждого вида товара или группы товаров, а по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — не только общую задолженность, но и конкретную задолженность по каждому поставщику отдельно.

В бухгалтерском учете используется синтетический и аналитический учет.

Синтетический учет — учет обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательств и хозяйственных операций по определенным экономическим признакам, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета.

Аналитический учет — учет, который ведется в лицевых и иных аналитических счетах бухгалтерского учета, группирующих детальную информацию об имуществе, обязательствах и о хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета.

Синтетический и аналитический учет организуются так, чтобы их показатели контролировали друг друга ив конечном итоге совпадали, вот почему записи по ним проводятся параллельно; записи на счетах аналитического учета производятся на основании тех же документов, что и записи на счетах синтетического учета, но с большей детализацией.

Между синтетическими и аналитическими счетами существует неразрывная взаимосвязь. Она выражается в следующих равенствах.

1. Начальное сальдо по всем аналитическим счетам, открываемым по данному синтетическому счету, равняется начальному сальдо синтетического счета ∑C1а=С1с

2. Обороты по всем аналитическим счетам, открываемым по данному синтетическому счету, должны быть равны оборотам синтетического счета ∑=Оа=Ос

3. Конечное сальдо по всем аналитическим счетам, открываемым по данному синтетическому счету, равняется конечному сальдо синтетического счета ∑С2а=С2а

**Вопрос 8. Оборотные ведомости и их значение**

Перед составлением бухгалтерского баланса в конце каждого месяца на основании данных по счетам составляется оборотная ведомость.

Она представляет собой таблицу, в которой показываются номера и наименования счетов, остаток на начало по дебету и кредиту и остаток на конец по дебету и кредиту.

Условием правильности выполненной работы является наличие трех пар равенств итога:

Остатки на начало по дебету и кредиту равны между собой.

Обороты дебетовые и кредитовые между собой равны (т.к. существует принцип двойной записи).

Остатки на конец между собой равны.

Оборотная ведомость по аналитическим счетам представляет расшифровку синтетических счетов.

Их на предприятии будет составлено столько, ко скольким синтетическим счетам они открыты. Оборотные ведомости по аналитическим счетам, на которых ведется учет и в натуральном, и в денежном измерении составляются с указанием количества и суммы. Основанием для заполнения ведомостей по аналитическим счетам являются аналитические счета. Итог аналитической оборотной ведомости равен строке данного счета в оборотной ведомости по синтетическим счетам.

**Вопрос 9. Бухгалтерский баланс: понятие, значение, структура. Типы хозяйственных операций, влияющих на бухгалтерский баланс**

Понятие бухгалтерский баланс является одним из основных в бухгалтерском учете.

Бухгалтерский баланс-система показателей, сгруппированных в сводную таблицу, характеризующих в денежном выражении состав, размещение, источник и назначение средств предприятия на отчетную дату.

Информация группируется одновременно по двум признакам, связанным или не связанным между собой. В результате данные представляют в виде двусторонней таблицы, при этом сумма показателей в обеих сторонах таблицы должна быть одинаковой. Такой подход позволяет установить связи между отдельными группами данных, проанализировать динамику их изменения и проследить тенденцию процессов, влияющих на финансовое состояние организации.

Структура бухгалтерского баланса

Баланс представляет собой двустороннюю таблицу, где левая сторона (актив) отражает состав и размещение хозяйственных средств, а правая - (пассив) отражает источники образования хозяйственных средств и их целевое назначение. В бухгалтерском балансе должно присутствовать обязательное равенство актива и пассива.

Основным элементом бухгалтерского баланса является балансовая статья, которая соответствует конкретному виду имущества, обязательств, источников формирования имущества. Статьи баланса бывают *агрегированные,* если имеют расшифровку в том числе, и *детализирующие*, которые расшифровывают агрегированные строки.

Балансовые статьи объединяются в группы (разделы баланса). Объединение балансовых статей в группы или разделы осуществляется исходя из их экономического содержания. Каждая строка (статья) баланса имеет свой порядковый номер, что облегчает ее нахождение, и ссылки на отдельные статьи. Для отражения состояния средств бухгалтерский баланс предусматривает две графы для цифровых показателей: на начало и на конец отчетного периода. Во второй графе показывается состояние средств и их источников на дату составления баланса.

В современном балансе статьи актива и пассива, исходя из их экономической однородности, объединены в определенные разделы (Приложение А).

Актив баланса содержит два раздела:

Внеоборотные активы,

Оборотные активы.

Пассив баланса состоит из трех разделов:

Капитал и резервы,

Долгосрочные обязательства.

Краткосрочные обязательства.

Разделы в активе баланса расположены по возрастанию ликвидности, а в пассиве – по степени закрепления источников.

Система показателей бухгалтерского баланса в составе финансовой отчетности сформирована, исходя из концепции сохранения (поддержания) и наращения финансового капитала, основывается на разграничении трех основных элементов баланса: активов, обязательств и собственного капитала.

Активы характеризуются как доходообразующее имущество, контроль над которыми организация получила в результате ведения своей деятельности путем размещения привлеченного капитала извне на определенных условиях финансовых результатов организации.

Обязательства (заемный капитал) представляют собой часть привлеченных организацией финансовых ресурсов в виде безусловно признаваемых организацией экономических требований, вытекающих из существа заключенных сторонами договоров, императивных правовых норм, а также обычаев делового оборота, а также связи с вовлечением в хозяйственный оборот организации ценностей, которые принадлежат третьим лицам.

Капитал (собственный капитал) показывает вторую составную часть финансовых ресурсов, признаваемую учетным способом сумму экономических обязательств организации перед участниками, учредителями, собственниками в связи с предоставлением ей ценностей, как на этапе образования организации, так и в результате реинвестирования заработанной прибыли в течение всего периода ее деятельности с момента учреждения.

Валюта баланса отражает в активной и пассивной частях бухгалтерское соответствие размеров экономических ресурсов, представленных собственниками и кредиторами. Разграничение в пассивной части баланса обязательств и капитала соответствует не только различному характеру обязательств организации перед собственниками и третьими лицами, но также срочности и порядку их погашения.

Признание и отражение в бухгалтерском балансе величины собственного и заемного капитала должно обеспечить его владельцам контроль над ожидаемым наращением капитала. Оценить наращение капитала каждого из участников финансирования организации можно лишь тогда, когда точно установлена капитальная базовая стоимость.

Достижение баланса экономических интересов заинтересованных лиц, оценка паритетности экономических выгод, определение цены привлечения капитала в организацию, а также формирование в связи с этим минимальной нормы рентабельности активов и продаж основываются на характеристике обязательств и собственного капитала в бухгалтерском балансе. (Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета. - М.: Экспертное бюро М,2002.-351с.)

При формировании бухгалтерского баланса и его активной части важно иметь в виду, что раскрытие информации об экономических ресурсах организации признается существенным и уместным с точки зрения:

Обеспечения дифференцированной оценки доходности активов;

Возможности оценки риска дифференцированных вложений капитала;

Поддержания достаточной ликвидности активов;

Возможности оценки продолжительности оборота активов.

Раздельная оценка рентабельности активов от основной, инвестиционной и финансовой деятельности позволяет проводить сравнительный анализ доходности, а также оценивать риски вложений капитала.

**Вопрос 10. Инвентаризация как элемент метода бухгалтерского учета**

Инвентаризация — проверка соответствия данных бухгалтерского учёта фактическому положению дел. Обычно инвентаризацию связывают с пересчётом и перемериванием предметов.

Многие организации обязаны проводить инвентаризацию ежемесячно, но все предприятия должны проводить инвентаризацию ежегодно. Согласно 25-й главе Налогового кодекса РФ невыполнение этого требования приравнивается к отсутствию бухгалтерского учёта. Серьёзные последствия может повлечь за собой также и неправильное оформление результатов инвентаризации.

Для проведения инвентаризации издаётся соответствующий приказ, в котором назначаются члены инвентаризационной комиссии и определяются сроки проведения инвентаризации. Члены инвентаризационной комиссии проверяют наличие предметов и материалов, указанных в инвентаризационно-сличительной ведомости.

Виды инвентаризации

Выборочная инвентаризация - инвентаризация, которая проводится на отдельных участках производства или при проверке работы материально ответственных лиц.

Инвентаризация основных фондов - система учетных мероприятий для определения количества, состава и состояния основных фондов предприятия на определенный момент.

Инвентаризация товарных запасов - полная перепись товаров в торговом предприятии, проводимая специальной комиссией.

Периодическая инвентаризация - система периодического учета запасов компании.

Полная инвентаризация - проверка всех видов имущества предприятия. Полная инвентаризация проводится в конце года перед составлением годового отчета, а также при полной документальной ревизии, по требованию финансовых и следственных органов.

Частичная инвентаризация - инвентаризация, которая проводится один раз в год для каждого объекта.

**Вопрос 11. Документация как элемент метода бухгалтерского учета. Методы исправления ошибок**

Наиболее существенная особенность бухгалтерского учёта - это сплошное и непрерывное отражение хозяйственных операций. Это достигается при помощи документации.

Документ (с лат. - доказательство, свидетельство), а документация - это совокупность документов, с помощью которых оформляют хозяйственные операции в организациях.

Значение документации в бухгалтерском учёте.

Основными законами, стоящими перед бухгалтерской службой любой организации, являются:

· Формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и финансовых результатах деятельности организации, необходимой для оперативного управления, а также для её использования инвесторами, кредиторами, налоговыми и финансовыми органами, банками и иными заинтересованными лицами;

· Обеспечение контроля за наличием и движением имущества, использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утверждёнными нормами, нормативами и сметами;

· Своевременное предупреждение негативных явлений в финансово-хозяйственной деятельности, выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов.

Выполнение этих задач напрямую зависит от полноты и своевременности отражения на счетах бухгалтерского учёта хозяйственных операций, осуществляемых организацией в процессе своей деятельности, что в свою очередь является следствием документального оформления совершённых операций. От правильности его выполнения зависит достоверность учётной информации, предоставляемой бухгалтерией организации её пользователям. Поэтому в организациях процессу документирования хозяйственных операций должно уделяться большое внимание со стороны не только работников бухгалтерских служб, но и работников других структурных подразделений, так как эффективность ведения бухгалтерского учёта в организациях зависит от правильной организации работы с документами, являющимися письменным подтверждением факта совершения хозяйственных операций (их юридическая доказательность).

Документ является основой для бухгалтерских записей в регистре и может использоваться в качестве доказательств при спорах возникающих между организациями, а также юридическими и физическими лицами, их также используют органы суда и арбитража.

Если в организации не создана система организации и ведения первичного учёта, то не будет эффективно работать система управления при принятии необходимых управленческих решений.

Что касается документирования хозяйственных операций с точки зрения действующего законодательства, то согласно статье 6 Федерального Закона РФ от 21.11.96 №129-ФЗ "О бухгалтерском учёте" все хозяйственные операции должны отражаться в учёте на основании оправдательных документов. При этом первичные учётные документы могут быть приняты к учёту только в том случае, если они составлены по формам, содержащимся в альбомах унифицированных форм первичной документации. Таким образом, очевиден один из основных принципов ведения бухгалтерского учёта - хозяйственная операция, не оформленная надлежащим образом, как правовое экономическое событие места не имеет (нет объекта бухгалтерского учёта).

Кроме того, следует обратить внимание на то обстоятельство, что налоговые органы вправе привлекать к административной ответственности должностных лиц организации, виновных в ведении бухгалтерского учёта с нарушением установленного законом порядка.

Каждый документ должен содержать общие показатели. Эти показатели называют реквизитами, и они обязательны при составлении любого документа.

Реквизиты, обязательные для составления любого документа:

Название документа;

Дата составления документа;

Номер;

Содержание хозяйственной операции;

Основание для её совершения;

Измерители;

Подписи ответственных лиц.

Установленный перечень и порядок расположения реквизитов в документе образуют его форму. Формы документов стандартны по размерам.

Кроме обязательных реквизитов принимаются и дополнительные. Дополнительные - уточняют или дополняют содержание операции

Требования, предъявляемые к первичным учётным документам

Основанием для отражения информации о совершаемых хозяйственных операциях в регистрах бухгалтерского учёта являются первичные документы. Они фиксируют факт совершения хозяйственной операции. К основным требованиям, предъявляемым к первичной учётной документации, относятся:

· К учёту принимаются только те документы, которые составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной документации. В процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности для оформления совершённых хозяйственных операций организациям необходимо применять типовые межведомственные формы первичных документов, утверждённые государственным комитетом Российской Федерации по статистике в установленном порядке. При необходимости организациям дано право самостоятельно разрабатывать отдельные формы первичных документов и учётных регистров. Кроме того, допускается внесение в действующие формы изменений, детализирующих и уточняющих их, а также дополняющих реквизиты форм при условии сохранения основных реквизитов без изменений;

· Первичные документы должны быть составлены в момент совершения операции, в исключительных случаях - непосредственно после её окончания;

· Исправления, имеющиеся в первичной документации, должны быть подтверждены подписями лиц, подписавших этот документ, с указанием даты внесения исправления. Все записи в документах производятся чётко, разборчиво, чернилами или с применением оргтехники (принтеров и т.д.) В банковских и кассовых книгах никакие исправления не допускаются. Ошибочные записи в других документах зачёркивают аккуратно, чтобы было видно зачёркнутое, а сверху надписывается правильный текст или сумма.

**Вопрос 12. Организация бухгалтерской службы на предприятии**

Согласно действующему законодательству Российской Федерации все предприятия и организации, включая предприятия, которые организованы с участием нерезидентов (иностранных инвесторов) или полностью принадлежат им, должны вести бухгалтерский учет и нести ответственность за соблюдение порядка ведения бухгалтерской отчетности.

Ответственность за организацию бухгалтерского сопровождения и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет непосредственно руководитель организации. Осуществляя постановку бухгалтерского учета, руководитель организации самостоятельно может установить организационную форму бухгалтерской работы, исходя из вида организации и конкретных условий хозяйствования.

Это означает, что в зависимости от объема учетной работы руководитель может: вести учет лично;

доверить ведение бухгалтерского учета бухгалтеру-специалисту или специализированной организации;

ввести в штат должность бухгалтера;

учредить бухгалтерскую службу во главе с главным бухгалтером.

В случае значительного объема учетной работы и при наличии трех и более бухгалтеров на предприятии учреждается структурное подразделение — бухгалтерская служба. По организационной форме бухгалтерия может находиться в составе экономической службы предприятия и возглавляться финансовым директором, или может быть также самостоятельным подразделением.

Задача осуществления учета в минимальные сроки и с высоким качеством влияет на распределение участков учета между работниками бухгалтерии и зависит от условий организации производства и от степени оснащенности средствами автоматизации. Работники бухгалтерии могут подчиняться непосредственно главному бухгалтеру либо его заместителю, или бухгалтерская служба может состоять из отделов (групп), возглавляемых начальниками (старшими бухгалтерами).

К главным задачам, стоящим перед службой бухгалтерского обслуживания предприятия, относятся следующие задачи:

предоставлять полную и достоверную информацию руководству о финансовом состоянии предприятия, о неблагоприятных ситуациях в сфере материальных поставок и договорных отношений, а также о дефиците денежных средств;

регулировать и осуществлять расчетные взаимоотношения с кредиторами и дебиторами, а также с сотрудниками предприятия по оплате труда и средствам, выданным под отчет;

контролировать работу материально ответственных лиц;

отвечать осуществление своевременное выполнение предприятием своих обязательств по расчетам с бюджетом и внебюджетными фондами в полном объеме;

отвечать четкость и полноту операций по безналичному и наличному денежному обороту организации;

представлять в срок в контролирующие органы бухгалтерскую, финансовую и налоговую отчетность организации.

Деятельность бухгалтерской службы предприятия должна строиться на основании «Положения о бухгалтерии», которое составляется главным бухгалтером и утверждается руководителем организации.

При вступлении в должность главному бухгалтеру в первую очередь необходимо ознакомиться с «Положением о бухгалтерии», а при его отсутствии — составить такой документ. Он должен включать следующие разделы: общие положения; цели, задачи бухгалтерии; функции бухгалтерии; права и обязанности работников; взаимоотношения с другими структурными подразделениями организации; организация работы.

В разделе «Общие положения» указывается организационная форма ведения бухучета, которая выбирается руководителем организации в зависимости от объема учетной работы.

В Положении могут быть закреплены основные квалификационные требования предъявляемые к главному бухгалтеру (например, на должность главного бухгалтера может быть принят специалист с опытом работы в бухгалтерии не менее пяти лет, имеющий высшее экономическое образование и аттестат профессионального бухгалтера).

Главный бухгалтер должен обоснованно определить количество работников бухгалтерии и степень их квалификации, для чего разрабатываются должностные инструкции.

Должностные инструкции составляются для каждого работника бухгалтерской службы в целях разграничения полномочий работников, определения их прав и обязанностей. В должностной инструкции необходимо указать, какие документы получает работник для обработки, кому он их в дальнейшем передает, какие документы он имеет право подписывать. Закрепление за работниками участков бухгалтерского учета позволяет избежать дублирования или неотражения отдельных хозяйственных операций.

**Вопрос 13. Порядок ведения кассовых операций. Документальное оформление кассовых операций**

Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации (утвержден решением Совета Директоров ЦБР 22 сентября 1993 г. N 40) (с изменениями от 26 февраля 1996 г.)

I. Общие положения

1. Предприятия, объединения, организации и учреждения (в дальнейшем - предприятия) независимо от организационно-правовых форм и сферы деятельности обязаны хранить свободные денежные средства в учреждениях банков (далее - банках).

2. Предприятия производят расчеты по своим обязательствам с другими предприятиями, как правило, в безналичном порядке через банки или применяют другие формы безналичных расчетов, устанавливаемые Банком России в соответствии с законодательством Российской Федерации.

3. Для осуществления расчетов наличными деньгами каждое предприятие должно иметь кассу и вести кассовую книгу по установленной форме.

Прием наличных денег предприятиями при осуществлении расчетов с населением производится с обязательным применением контрольно-кассовых машин.

4. Наличные деньги, полученные предприятиями в банках, расходуются на цели, указанные в чеке.

5. Предприятия могут иметь в своих кассах наличные деньги в пределах лимитов, установленных банками, по согласованию с руководителями предприятий. При необходимости лимиты остатков касс пересматриваются.

6. Предприятия обязаны сдавать в банк всю денежную наличность сверх установленных лимитов остатка наличных денег в кассе в порядке и сроки, согласованные с обслуживающими банками.

Наличные деньги могут быть сданы в дневные и вечерние кассы банков, инкассаторам и в объединенные кассы при предприятиях для последующей сдачи в банк, а также предприятиям связи для перечисления на счета в банках на основе заключенных договоров.

7. Предприятия, имеющие постоянную денежную выручку, по согласованию с обслуживающими их банками могут расходовать ее на оплату труда и выплату социально-трудовых льгот (в последующем - оплата труда), закупку сельскохозяйственной продукции, скупку тары и вещей у населения.

Предприятия не имеют права накапливать в своих кассах наличные деньги сверх установленных лимитов для осуществления предстоящих расходов, в том числе на оплату труда.

8. Выдача денег из выручки одних предприятий, имеющих постоянную денежную выручку, на нужды других допускается в отдаленных местностях, где нет банков, на основе договора между предприятиями по согласованию с банками, обслуживающими эти предприятия.

9. Предприятия имеют право хранить в своих кассах наличные деньги, сверх установленных лимитов только для оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий не свыше 3-х рабочих дней (для предприятий, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, - до 5 дней), включая день получения денег в банке.

10. Выдача наличных денег под отчет производится из касс предприятий.

При временном отсутствии у предприятий кассы разрешается выдавать по согласованию с банком кассирам предприятий или лицам, их заменяющим, чеки на получение наличных денег непосредственно из кассы банка.

11. Предприятия выдают наличные деньги под отчет на хозяйственно-операционные расходы, а также на расходы экспедиций, геологоразведочных партий, уполномоченных предприятий и организаций, отдельных подразделений хозяйственных организаций, в том числе филиалов, не состоящих на самостоятельном балансе и находящихся вне района деятельности организаций в размерах и на сроки, определяемые руководителями предприятий.

Выдача наличных денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, производится в пределах сумм, причитающихся командированным лицам на эти цели.

Лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее 3-х рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, или со дня возвращения их из командировки, предъявить в бухгалтерию предприятия отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним.

Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета конкретного подотчетного лица по ранее выданному ему авансу.

Передача выданных под отчет наличных денег одним лицом другому запрещается.

12. Кассовые операции оформляются типовыми межведомственными формами первичной учетной документации для предприятий и организаций, которые утверждаются Госкомстатом Российской Федерации по согласованию с Центральным банком Российской Федерации и Министерством финансов Российской Федерации.

II. Прием, выдача наличных денег и оформление кассовых документов

13. При приеме денежных билетов и монет в платежи кассиры предприятий обязаны руководствоваться установленными Центральным банком Российской Федерации признаками и правилами определения платежности банковских билетов (банкнот) и монет Банка России .

Прием наличных денег кассами предприятий производится по приходным кассовым ордерам, подписанным главным бухгалтером или лицом на это уполномоченным письменным распоряжением руководителя предприятия.

О приеме денег выдается квитанция к приходному кассовому ордеру за подписями главного бухгалтера или лица, на это уполномоченного, и кассира, заверенная печатью (штампом) кассира или оттиском кассового аппарата.

14. Выдача наличных денег из касс предприятий производится по расходным кассовым ордерам или надлежаще оформленным другим документам (платежным ведомостям (расчетно-платежным), заявлениям на выдачу денег, счетам и др.) с наложением на этих документах штампа с реквизитами расходного кассового ордера. Документы на выдачу денег должны быть подписаны руководителем, главным бухгалтером предприятия или лицами на это уполномоченными.

В тех случаях, когда на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах, заявлениях, счетах и др. имеется разрешительная надпись руководителя предприятия, подпись его на расходных кассовых ордерах не обязательна.

Заготовительные организации могут производить выдачу наличных денег сдатчикам сельскохозяйственной продукции и сырья с последующим составлением по окончании рабочего дня общего расходного кассового ордера на все выданные за день суммы по заготовительным квитанциям.

В централизованных бухгалтериях на общую сумму выданной заработной платы составляется один расходный кассовый ордер, дата и номер которого проставляются на каждой платежной (расчетно-платежной) ведомости.

15. При выдаче денег по расходному кассовому ордеру или заменяющему его документу отдельному лицу кассир требует предъявления документа (паспорта или другого документа), удостоверяющего личность получателя, записывает наименование и номер документа, кем и когда он выдан и отбирает расписку получателя. Если заменяющий расходный кассовый ордер документ составлен на выдачу денег нескольким лицам, то получатели также предъявляют указанные документы, удостоверяющие их личность, и расписываются в соответствующей графе платежных документов. Однако в последнем случае запись о данных документа, удостоверяющего личность, на денежном документе, заменяющем кассовый расходный ордер, не производится.

На предприятии выдача денег может производиться по удостоверению, выданному данным предприятием, при наличии на нем фотографии и личной подписи владельца.

Расписка в получении денег может быть сделана получателем только собственноручно чернилами или шариковой ручкой с указанием полученной суммы: рублей - прописью, копеек - цифрами. При получении денег по платежной (расчетно-платежной) ведомости сумма прописью не указывается.

16. Выдача денег лицам, не состоящим в списочном составе предприятия, производится по расходным кассовым ордерам, выписываемым отдельно на каждое лицо, или по отдельной ведомости на основании заключенных договоров.

Выдача денег лицам, привлекаемым на сельскохозяйственные и погрузочно-разгрузочные работы, а также для ликвидации последствий стихийных бедствий, может производиться по ведомости. Ведомости составляются отдельно по каждой организации, работники которой были направлены на указанные работы, и заверяются, кроме подписи руководителя и главного бухгалтера предприятия-организатора работ, подписью уполномоченного соответствующей организации.

Выдачу денег кассир производит только лицу, указанному в расходном кассовом ордере или заменяющем его документе. Если выдача денег производится по доверенности, оформленной в установленном порядке, в тексте ордера после фамилии, имени и отчества получателя денег бухгалтерией указывается фамилия, имя и отчество лица, которому доверено получение денег. Если выдача денег производится по ведомости, перед распиской в получении денег кассир делает надпись: "По доверенности". Выдача денег по доверенности производится в соответствии с требованиями, предусмотренными в пункте 15. Доверенность остается в документах дня, как приложение к расходному кассовому ордеру или ведомости.

17. Оплата труда, выплата пособий по социальному страхованию и стипендий производится кассиром по платежным (расчетно-платежным) ведомостям без составления расходного кассового ордера на каждого получателя.

На титульном (заглавном) листе платежной (расчетно-платежной) ведомости делается разрешительная надпись о выдаче денег за подписями руководителя и главного бухгалтера предприятия или лиц на это уполномоченных.

В аналогичном порядке могут оформляться и разовые выдачи денег на оплату труда (при уходе в отпуск, болезни и др.), а также выдача депонированных сумм и денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, нескольким лицам.

Разовые выдачи денег на оплату труда отдельным лицам производятся, как правило, по расходным кассовым ордерам.

18. По истечении установленных пунктом 9 сроков оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий кассир должен:

а) в платежной (расчетно-платежной) ведомости против фамилии лиц, которым не произведены указанные выплаты, поставить штамп или сделать отметку от руки: "Депонировано";

б) составить реестр депонированных сумм;

в) в конце платежной (расчетно-платежной) ведомости сделать надпись о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах, сверить их с общим итогом по платежной ведомости и скрепить надпись своей подписью. Если деньги выдавались не кассиром, а другим лицом, то на ведомости дополнительно делается надпись: "Деньги по ведомости выдавал (подпись)". Выдача денег кассиром и раздатчиком по одной ведомости запрещается;

г) записать в кассовую книгу фактически выплаченную сумму и поставить на ведомости штамп: "Расходный кассовый ордер N \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_".

Бухгалтерия производит проверку отметок, сделанных кассирами в платежных (расчетно-платежных ведомостях, и подсчет выданных и депонированных по ним сумм.

Депонированные суммы сдаются в банк, и на сданные суммы составляется один общий расходный кассовый ордер.

19. Приходные кассовые ордера и квитанции к ним, а также расходные кассовые ордера и заменяющие их документы должны быть заполнены бухгалтерией четко и ясно чернилами, шариковой ручкой или выписаны на машине (пишущей, вычислительной). Подчистки, помарки или исправления в этих документах не допускаются.

В приходных и расходных кассовых ордерах указывается основание для их составления и перечисляются прилагаемые к ним документы.

Выдача приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов на руки лицам, вносящим или получающим деньги, запрещается.

Прием и выдача денег по кассовым ордерам может производиться только в день их составления.

20. При получении приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов кассир обязан проверить:

а) наличие и подлинность на документах подписи главного бухгалтера, а на расходном кассовом ордере или заменяющем его документе разрешительной надписи (подписи) руководителя предприятия или лиц на это уполномоченных;

б) правильность оформления документов;

в) наличие перечисленных в документах приложений.

В случае несоблюдения одного из этих требований кассир возвращает документы в бухгалтерию для надлежащего оформления. Приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы немедленно после получения или выдачи по ним денег подписываются кассиром, а приложенные к ним документы погашаются штампом или надписью "Оплачено" с указанием даты (числа, месяца, года).

21. Приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы до передачи в кассу регистрируются бухгалтерией в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов. Расходные кассовые ордера, оформленные на платежных (расчетно-платежных) ведомостях на оплату труда и других приравненных к ней платежей регистрируются после их выдачи.

Регистрация приходных и расходных кассовых документов может осуществляться с применением средств вычислительной техники. При этом в машинограмме "Вкладной лист журнала регистрации приходных и расходных кассовых ордеров", составляемой за соответствующий день, обеспечивается также формирование данных для учета движения денежных средств по целевому назначению.

III. Ведение кассовой книги и хранение денег

22. Все поступления и выдачи наличных денег предприятия учитывают в кассовой книге.

23. Каждое предприятие ведет только одну кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью. Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера данного предприятия.

Записи в кассовой книге ведутся в 2-х экземплярах через копировальную бумагу чернилами или шариковой ручкой. Вторые экземпляры листов должны быть отрывными и служат отчетом кассира. Первые экземпляры листов остаются в кассовой книге. Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами.

Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге не допускаются. Сделанные исправления заверяются подписями кассира, а также главного бухгалтера предприятия или лица, его заменяющего.

24. Записи в кассовую книгу производятся кассиром сразу же после получения или выдачи денег по каждому ордеру или другому заменяющему его документу. Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист (копию записей в кассовой книге за день) с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

25. На предприятиях при условии обеспечения полной сохранности кассовых документов кассовая книга может вестись автоматизированным способом, при котором ее листы формируются в виде машинограммы "Вкладной лист кассовой книги". Одновременно с ней формируется машинограмма "Отчет кассира". Обе названные машинограммы должны составляться к началу следующего рабочего дня, иметь одинаковое содержание и включать все реквизиты, предусмотренные формой кассовой книги.

Нумерация листов кассовой книги в этих машинограммах осуществляется автоматически в порядке возрастания с начала года.

В машинограмме "Вкладной лист кассовой книги" последним за каждый месяц должно автоматически печататься общее количество листов кассовой книги за каждый месяц, а в последней за календарный год - общее количество листов кассовой книги за год.

Кассир после получения машинограмм "Вкладной лист кассовой книги" и "Отчет кассира" обязан проверить правильность составления указанных документов, подписать их и передать отчет кассира вместе с приходными и расходными кассовыми документами в бухгалтерию под расписку во вкладном листе кассовой книги.

В целях обеспечения сохранности и удобства использования машинограммы "Вкладной лист кассовой книги" в течение года хранятся кассиром отдельно за каждый месяц. По окончании календарного года (или по мере необходимости) машинограммы "Вкладной лист кассовой книги" брошюруются в хронологическом порядке. Общее количество листов за год заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера предприятия и книга опечатывается.

26. Контроль за правильным ведением кассовой книги возлагается на главного бухгалтера предприятия.

27. Выдача денег из кассы, не подтвержденная распиской получателя в расходном кассовом ордере или другом заменяющем его документе, в оправдание остатка наличных денег в кассе не принимается. Эта сумма считается недостачей и взыскивается с кассира. Наличные деньги, не подтвержденные приходными кассовыми ордерами, считаются излишком кассы и зачисляются в доход предприятия.

28. Главный (старший) кассир перед началом рабочего дня выдает другим кассирам авансом необходимую для расходных операций сумму наличных денег под расписку в книге учета принятых и выданных кассиром денег.

Кассиры в конце рабочего дня обязаны отчитаться перед главным (старшим) кассиром в полученном авансе и в деньгах, принятых по приходным документам, и сдать остаток наличных денег и кассовые документы по произведенным операциям (главному) старшему кассиру под расписку в книге учета принятых и выданных кассиром денег.

По авансам, полученным для оплаты труда и выплаты стипендий, кассир обязан отчитаться в срок, указанный в платежной ведомости, для их выплаты. До истечения этого срока кассиры обязаны ежедневно сдавать в кассу остатки наличных денег, не выданных по платежным ведомостям. Эти деньги сдаются в опечатанных кассирами сумках, пакетах и других упаковках главному (старшему) кассиру под расписку, с указанием объявленной суммы.

29. В соответствии с пунктом 3 руководители предприятий обязаны оборудовать кассу (изолированное помещение, предназначенное для приема, выдачи и временного хранения наличных денег) и обеспечить сохранность денег в помещении кассы, а также при доставке их из учреждения банка и сдаче в банк. В тех случаях, когда по вине руководителей предприятий не были созданы необходимые условия, обеспечивающие сохранность денежных средств при их хранении и транспортировке, они несут в установленном законодательством порядке ответственность.

Рекомендации по обеспечению сохранности денежных средств при их хранении и транспортировке приведены в приложении N 2.

Помещение кассы должно быть изолировано, а двери в кассу во время совершения операций - заперты с внутренней стороны. Доступ в помещение кассы лицам, не имеющим отношения к ее работе, воспрещается.

Единые требования по технической укрепленности и оборудованию сигнализацией помещений касс предприятий приведены в приложении N 3.

Кассы предприятий могут быть застрахованы в соответствии с действующим законодательством.

30. Все наличные деньги и ценные бумаги на предприятиях хранятся, как правило, в несгораемых металлических шкафах, а в отдельных случаях - в комбинированных и обычных металлических шкафах, которые по окончании работы кассы закрываются ключом и опечатываются печатью кассира.

Ключи от металлических шкафов и печати хранятся у кассиров, которым запрещается оставлять их в условленных местах, передавать посторонним лицам либо изготавливать неучтенные дубликаты.

Учтенные дубликаты ключей в опечатанных кассирами пакетах, шкатулках и др. хранятся у руководителей предприятий. Не реже одного раза в квартал проводится их проверка комиссией, назначаемой руководителем предприятия, результаты ее фиксируются в акте.

При обнаружении утраты ключа руководитель предприятия сообщает о происшествии в органы внутренних дел и принимает меры к немедленной замене замка металлического шкафа.

Хранение в кассе наличных денег и других ценностей, не принадлежащих данному предприятию, запрещается.

31. Перед открытием помещения кассы и металлических шкафов кассир обязан осмотреть сохранность замков, дверей, оконных решеток и печатей, убедиться в исправности охранной сигнализации.

В случае повреждения или снятия печати, поломки замков дверей или решеток кассир обязан немедленно доложить об этом руководителю предприятия, который сообщает о происшествии в органы внутренних дел и принимает меры к охране кассы до прибытия их сотрудников.

В этом случае руководитель, главный бухгалтер или лица, их заменяющие, а также кассир предприятия после получения разрешения органов внутренних дел производит проверку наличия денежных средств и других ценностей, хранящихся в кассе. Эта проверка должна быть произведена до начала кассовых операций.

О результатах проверки составляется акт в 4-х экземплярах, который подписывается всеми участвующими в проверке лицами. Первый экземпляр акта передается в органы внутренних дел, второй - отсылается в страховую компанию, третий - высылается в вышестоящую организацию (в случае ее наличия), а четвертый - остается у предприятия.

32. После издания приказа (решения, постановления) о назначении кассира на работу руководитель предприятия обязан под расписку ознакомить его с Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, после чего с кассиром заключается договор о полной материальной ответственности.

33. Кассир в соответствии с действующим законодательством о материальной ответственности рабочих и служащих несет полную материальную ответственность за сохранность всех принятых им ценностей и за ущерб, причиненный предприятию как в результате умышленных действий, так и в результате небрежного или недобросовестного отношения к своим обязанностям.

34. Кассиру запрещается передоверять выполнение порученной ему работы другим лицам.

35. На предприятиях, имеющих одного кассира, в случае необходимости временной его замены, исполнение обязанностей кассира возлагается на другого работника по письменному приказу руководителя предприятия (решению, постановлению). С этим работником заключается договор, предусмотренный пунктом 32.

В случае внезапного оставления кассиром работы (болезнь и др.) находящиеся у него под отчетом ценности немедленно пересчитываются другим кассиром, которому они передаются, в присутствии руководителя и главного бухгалтера предприятия или в присутствии комиссии из лиц, назначенных руководителем предприятия. О результатах пересчета и передачи ценностей составляется акт за подписями указанных лиц.

36. На предприятиях, имеющих большое количество подразделений или обслуживаемых централизованными бухгалтериями, оплата труда, выплаты пособий по социальному страхованию, стипендий могут производиться по письменному приказу руководителя предприятия (решению, постановлению) другими, кроме кассиров, лицами, с которыми заключается договор, предусмотренный пунктом 32, и на которых распространяются все права и обязанности, установленные настоящим Порядком для кассиров.

На малых предприятиях, не имеющих в штате кассира, обязанности последнего могут выполняться главным бухгалтером или другим работником по письменному распоряжению руководителя предприятия при условии заключения с ним договора, предусмотренного пунктом 32.

**Вопрос 14. Синтетический учет кассовых операций. Ревизия кассы**

Для учета кассовых операций Планом счетов используется активный счет 50 «Касса».Счет 50 «Касса» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в кассе предприятия.

По дебету счета 50 «Касса» отражается поступление денежных средств в кассу предприятия. По кредиту счета 50 «Касса» отражается выбытие (выплата) денежных средств из кассы предприятия.

Кассовые операции записываются по кредиту счета 50 «Касса» и отражаются в журнале-ордере №1. Основанием для заполнения журнала-ордера №1 служат отчеты кассира.

При необходимости на предприятиях (транспорта, связи) к счету 50 могут быть открыты субсчета: 50-1 «Касса предприятия», учитываются денежные средства в кассе предприятия.

50-2 «Операционная касса» - учитывается наличие и движения денежных средств в кассах товарных контор (пристаней), остановочных пунктов, речных переправ, билетных и багажных кассах портов (пристаней), вокзалов, кассах хранения билетов, кассах отделений связи и т.п.

В кассе может храниться не только отечественная валюта, но и валюта других стран (т.е. иностранная валюта). Когда в разрешенных законодательством случаях предприятие проводит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 должны быть открыты соответствующие субсчета для обособленного учета движения наличной иностранной валюты.

Ревизия кассы и контроль за соблюдением кассовой дисциплины.

В сроки, установленные руководителем предприятия, а также при смене кассиров на каждом предприятии производится внезапная ревизия кассы с полным полистным пересчетом денежной наличности и проверкой других ценностей, находящихся в кассе. Остаток денежной наличности в кассе сверяется с данными учета по кассовой книге. Для производства ревизии кассы приказом руководителя предприятия назначается комиссия, которая составляет акт. При обнаружении ревизией недостачи или излишка ценностей в кассе в акте указывается их сумма и обстоятельства возникновения.

В условиях автоматизированного ведения кассовой книги должна производиться проверка правильности работы программных средств обработки кассовых документов.

38. Учредители предприятий, вышестоящие организации (в случае их наличия), а также аудиторы (аудиторские фирмы) в соответствии с заключенными договорами при производстве документальных ревизий и проверок на предприятиях производят ревизию кассы и проверяют соблюдение кассовой дисциплины. При этом особое внимание должно уделяться вопросу обеспечения сохранности денег и ценностей.

Ответственность за соблюдение Порядка ведения кассовых операций возлагается на руководителей предприятий, главных бухгалтеров и кассиров.

Лица, виновные в неоднократном нарушении кассовой дисциплины, привлекаются к ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Банки систематически проверяют соблюдение предприятиями требований Порядка ведения кассовых операций.

Проверки Порядка ведения кассовых операций в бюджетных организациях осуществляются соответствующими финансовыми органами.

Органы внутренних дел в пределах своей компетенции проверяют техническую укрепленность касс и кассовых пунктов, обеспечение условий сохранности денег и ценностей на предприятиях.

Предложения и рекомендации по устранению выявленных в ходе проверок кассовой дисциплины недостатков, а также причин и условий, способствующих совершению хищений и злоупотреблений, обязательны к выполнению предприятиями.

Настоящий Порядок ведения кассовых операций применяется всеми предприятиями на территории Российской Федерации, кроме учреждений банков, учреждений и предприятий Федерального управления почтовой связи при Министерстве связи Российской Федерации, а также предприятий и организаций, на которые не распространяется действие Закона РСФСР "О предприятиях и предпринимательской деятельности".

**Вопрос 15. Учет денежных документов**

Общее понятие о денежных документах

Примеры денежных документов даются в Инструкции к Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Министерства финансов СССР от 01.11.1991 № 56 и введенной в действие одновременно с Планом счетов на территории Республики Беларусь решением коллегии Министерства финансов Республики Беларусь от 28.02.1992 (протокол № 2). Согласно указанной инструкции к денежным документам относятся почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты, оплаченные путевки в дома отдыха и санатории и др. К другим, не упомянутым выше денежным документам можно причислить железнодорожные билеты, маркированные конверты и карточки, разовые и проездные билеты на городской общественный и речной транспорт. Государственные знаки почтовой оплаты Республики Беларусь (почтовые марки и блоки, маркированные конверты и карточки) являются средствами оплаты внутренней и международной корреспонденции.

Несмотря на ценность денежных документов в плане их возможно высокой номинальной и реальной стоимости, в Законе Республики Беларусь от 25.06.2001 № 42-З "О бухгалтерском учете и отчетности" (новая редакция) (далее — Закон) денежные документы упоминаются лишь однажды: "Денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства без подписи главного бухгалтера (лица, им уполномоченного) считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению". Здесь возникает парадоксальная ситуация, так как зачастую на предприятия поступают денежные документы, составленные и утвержденные на территории и по законам иностранных государств. Такие документы учитываются как внешние (классифицируя их по месту составления) и часто проходят мимо взора главного бухгалтера. Это относится как к денежным документам, составленным за пределами Беларуси для использования на ее территории, так и к белорусским документам при использовании их за рубежом. Вероятно, под денежными документами в Законе понимаются другие документы, а точнее, связанные с оборотом на предприятии наличных денег и применяемые для их учета: чековые книжки, кассовые ордера. Так как денежные документы не относятся ни к материальным ценностям, ни к первичным учетным документам или регистрам учета, то в Законе порядок учета денежных документов не приведен. Разве что оценивая денежные документы как обязательства, как документы, отражающие факт оплаты и пользования определенными услугами, например, транспортировкой пассажиров. Вместе с тем видна важность учета денежных документов, вызванная их стоимостью, порой превышающей стоимость денежного знака. Например, один билет на самолет на Дальний Восток превышает стоимость купюры 100 долларов США. Поэтому многие денежные документы изготавливают на бумаге, имеющей защиту в виде водяных знаков, отличительных оттисков и т.п.

Денежные документы напоминают фьючерсный контракт, т.е. контракт (соглашение) на покупку (продажу) базисного актива (услуги) в день, установленный контрактом, по фиксированной цене. Суть в том, что, приобретая путевки на оздоровление или проездные билеты, предприятие уплачивает деньги сразу, а использует путевки или билеты по прошествии некоторого времени. Здесь наяву расходы, произведенные в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, т.е. для учетного работника это расходы будущих периодов. Стоимость путевки или билета можно списать только после их использования, так как если документы не именные, их можно перепродать или возвратить первичному продавцу.

Отражение в учете денежных документов

Несмотря на то, что денежные документы должны храниться в кассе предприятия, они учитываются не на сч. 50 "Касса", а на сч. 56 "Денежные документы". Факт совершения хозяйственной операции с денежным документом (его передача, продажа и т.д.) подтверждается первичным учетным документом. Для учета денежных документов отсутствует унифицированная форма первичной учетной документации. В связи с этим на предприятии может быть разработана форма первичного учетного документа, включающая следующие обязательные реквизиты:

— наименование, номер первичного документа;

— дату и название организации, в которой составлен первичный документ;

— содержание и основание совершения хозяйственной операции, ее измерение и оценка в натуральных, количественных и денежных показателях (какие денежные документы, куда, откуда, сколько и на какую сумму поступили и выбыли);

— должности лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, их фамилии, инициалы и личные подписи.

В зависимости от особенностей хозяйственных операций с денежными документами и системы обработки данных в первичные учетные документы могут включаться дополнительные реквизиты.

**Вопрос 16. Понятие и назначение расчетного счета. Порядок открытия расчетного счета**

Расчетные счета — общее название счетов, открываемых в рамках договора банковского счета. Словосочетание «расчетный счет» по устоявшейся банковской практике применяется в отношении счетов, предназначенных для осуществления обычных расчетов в валюте Российской Федерации — рублях. Счета классифицируются в зависимости от валюты счета (счета в рублях и в иностранной валюте); владельца счета (счета резидентов и нерезидентов; юридических лиц, предпринимателей, действующих без образования юридического лица, и физических лиц; счета бюджетных организаций и т. д.); целевого назначения средств на счете (счета нерезидентов в рублях для осуществления текущих или инвестиционных операций, счета для расчетов с использованием пластиковых карт и т. д.).

Операции по рублевому расчетному счету отражаются в регистрах бухгалтерского учета на счете 51 «Расчетные счета». По дебету счета 51 «Расчетные счета» отражается поступление денежных средств, по кредиту этого счета отражается списание денежных средств. Суммы, ошибочно отнесенные в кредит или дебет расчетного счета, отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по претензиям»). Операции по расчетному счету отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок банка по счету и приложенных к ним денежно-расчетных документов.

Основанием для открытия и ведения счета является банковский договор. По договору банковского счета банк обязуется принимать и зачислять поступающие на счет денежные средства, выполнять распоряжения клиента о перечислении и выдаче соответствующих сумм со счета и проводить другие операции по счету. В банковской практике он нередко именуется договором на расчетно-кассовое обслуживание, поскольку им охватывается как работа с денежными средствами на счете путем их зачисления и перечисления, т. е. осуществление расчетных операций, так и работа с наличными деньгами путем их принятия и выдачи, т. е. кассовая работа.

Договор банковского счета заключается на согласованных сторонами условиях. Это значит, что банки не предоставляют всем клиентам одинаковые условия, поэтому не торопитесь с выбором банка, подробнее узнайте о работе сразу нескольких банков, а затем определяйтесь с выбором.

Для заключения банковского договора компания должна будет предоставить банку документы, подтверждающие государственную регистрацию, полномочия лиц и ряд других документов, например, свидетельство о постановке на учет в налоговом органе, документ, подтверждающий регистрацию в качестве страхователя в исполнительных органах Фонда социального страхования РФ. До предоставления требуемых документов у банка не возникает обязанность заключить договор.

Перечень документов, необходимых для открытия и ведения счета:

Заявление установленного образца (образец предоставляется банком).

Учредительные документы, подтверждающие правовой статус компании: устав, учредительный договор, протокол решения о создании (копии, заверенные нотариально, вышестоящей организацией или органом, осуществляющим регистрацию).

Свидетельство о государственной регистрации (копия, заверенная нотариально).

Две карточки с образцами подписей и оттиском печати, одна из которых — заверенная нотариально.

Свидетельство о постановке на учёт в налоговом органе (копия).

Справка о постановке на учет в Фонде социального страхования (копия).

Справка из органов статистики о присвоении кодов ОКПО и классификационных признаков (копия).

Документы, подтверждающие избрание, назначение на должность уполномоченных на распоряжение счетом лиц, указанных в банковской карточке: протоколы избрания, приказы о вступлении в должность, приказы о назначении и т.п. (копии).

В течение десяти дней после того, как банк открыл для компании счет, необходимо сообщить об этом в Налоговую инспекцию по месту регистрации. Сделать это нужно обязательно, иначе на компанию будет наложен штраф в размере 5000 рублей.

**Вопрос 17. Синтетический учет и документальное оформление операций по расчетному счету**

Синтетический учет операций по расчетному счету бухгалтерия предприятия ведет на счете "Расчетный счет". Это активный счет, по дебету которого записываются остаток свободных денежных средств предприятия на начало месяца, поступления наличных денег из кассы предприятия, денежные средства, зачисленные от покупателей продукции, заказчиков, дебиторов, полученные ссуды. По кредиту этого счета отражаются денежные средства, перечисленные в погашение задолженности предприятия поставщикам материальных ценностей (услуг), подрядчикам за выполненные работы, бюджету, банку за полученные ссуды, органам социального страхования и прочим кредиторам, а также суммы, выданные предприятию наличными в кассу. Для отражения оборотов по кредиту счета "Расчетный счет" служит журнал -ордер №

Обороты по дебету этого счета записываются в разных журналах -ордерах и, кроме того, контролируются ведомостью №

Как в журнале -ордере № 2, так и в ведомости № 2 суммы записываются в разрезе корреспондирующих счетов с дебетом и кредитом счета "Расчетный счет\*. Наличие этих показателей за каждый отчетный день и месяц позволяет счетным работникам анализировать источники поступления денежных средств на расчетный счет предприятия, контролировать целевое использование средств, исполнение обязательств перед бюджетом и прочими хозяйственными органами согласно утвержденному календарному графику финансовых платежей.

Операции по расчетным счетам оформляются в соответствии с Положением ЦБ РФ «О безналичных расчетах в Российской Федерации» от 12 апреля 2001 г. № 2-П. Для документального оформления этих операций предусматриваются следующие расчетные документы: платежные поручения, чеки, платежные требования, инкассовые поручения.

В расчетных документах должны содержаться реквизиты: наименование расчетного документа, его номер, число, месяц и год его выписки; вид платежа; наименование плательщика, номер его счета, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН); наименование и место нахождения банка плательщика (БИК), номер корреспондентского счета или субсчета; наименование получателя средств, номер его счета, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН); наименование и место нахождения банка получателя (БИК), номер корреспондентского счета или субсчета; назначение платежа с выделением отдельной строкой налога, подлежащего уплате, либо с ука­занием того, что налог не уплачивается; сумма платежа, обозначенная прописью и цифрами.

Платежное поручение — документ, оформляющий поручение организации своему банку перевести сумму, указанную в документе, на счет получателя либо произвести депонирование указанной суммы для последующего перечисления средств на счет получателя. Оно действительно в течение 10 дней со дня его выписки (день выписки при этом в расчет не берется) и оформляется в трех экземплярах при совершении операции в рамках одного кредитного учреждения, в остальных случаях — в четырех экземплярах.

Особое внимание в платежном поручении необходимо обращать на выделение суммы НДС. Если платежная сумма подлежит обложению НДС, то указывается сумма НДС; если вид платежа не подлежит обложению НДС, то следует отметить «НДС не облагается».

Платежное требование — расчетный документ, который содержит требование кредитора (получателя средств) к должнику (плательщику) произвести уплату денежной суммы через банк в соответствии с основным договором. Применяется для оформления расчетов за товары, выполненные работы и услуги в соответствии с договором организации с поставщиком. В платежном требовании отмечаются условие оплаты, срок для акцепта, дата вручения плательщику документов в соответствии с договором, а также наименование товара (выполненных работ и услуг), номер и дата договора, номера приемо-сдаточных документов с указанием даты их составления, подтверждающих поступление товара или приемку выполненных работ и услуг.

Расчеты платежными требованиями осуществляются с предварительным акцептом и без акцепта плательщика. Акцептованным считается то платежное требование, по которому покупатель не заявил обслуживающей его кредитной организации обоснованный отказ от платежа в течение трех рабочих дней, установленных для акцепта. Такое платежное требование подлежит оплате со счетов плательщика на следующий рабочий день после истечения срока акцепта при условии наличия денежных средств. Безакцептное списание денежных средств имеет место в случаях, установленных законодательством, и если такой порядок расчетов предусматривается условиями договора банковского счета. При этом в платежном требовании получатель средств проставляет «без акцепта» и дает ссылку на основание, по которому осуществляется взыскание платежа.

Списание денежных средств в бесспорном порядке со счетов плательщиков оформляется инкассовым поручением. Используется оно в случаях, установленных законом, в том числе при взыскании денежных средств органами, выполняющими контрольные функции; для взыскания по исполнительным документам; в случаях, если договором банковского счета предусматривается право обслуживающего банка производить списание денежных средств со счета плательщика без его разрешения. В инкассовом поручении во всех случаях должна быть дана ссылка на основании взыскания денежных средств в бесспорном порядке со счетов плательщика.

Взнос наличными денежных средств на расчетный счет оформляется объявлением на взнос наличными, которое означает приказ организации принять на ее расчетный счет наличные деньги. Используется оно при сдаче выручки на расчетный счет, оплате банковских услуг наличными деньгами, при взносе уставного капитала в соответствии с учредительными документами, при внесении депонентских сумм и других операциях. Объявление заполняют в одном экземпляре с указанием источника взноса денежных средств. Оно состоит из трех частей: верхняя - остается в банке, средняя (квитанция) — передается кассиру, нижняя (ордер) - возвращается кассиру, но только после проведения банком соответствующей операции и вместе с банковской выпиской. Таким образом, объявление на взнос наличными используется для оформления сдачи наличных денег из кассы в банк, что является основанием для отражения таких хозяйственных операций бухгалтерскими записями: Д-т сч. 51 «Расчетные счета» К-т сч. 50 «Касса».

Получение денежных средств с расчетного счета в кассу оформляется денежным чеком, в котором указываются цели данной операции: выдача заработной платы, пособий, командировочных расходов, на хозяйственные нужды и др. Денежный чек подписывается руководителем и главным бухгалтером организации. Реквизиты чека полностью повторяются в корешке, который остается для подтверждения записей по кассовым операциям в учетных регистрах. Чеки (25 или 50 чеков) содержатся в специальной чековой книжке, которая выдается по заявлению владельца счета. Чековые книжки являются бланками строгой отчетности и хранятся в сейфе организации.

**Вопрос 18. Безналичные формы расчетов**

Формы безналичных расчетов определены Гражданским Кодексом Российской Федерации.

К ним относятся:

- платежные поручения;

- чеки;

- аккредитивы;

- расчеты по инкассо;

- иные формы, предусмотренные банковскими правилами.

Формы расчетов между плательщиком и получателем средств определяются договором

(соглашением, отдельными договоренностями).

Организация расчетов

Правила осуществления расчетов в Российской Федерации, на основании Закона о Банке России, устанавливает Центральный банк PФ. В настоящее время действует Положение о безналичных расчетах в Российской Федерации, доведенное письмом ЦБ PФ от 9.07.92 г. No 14.

Данным Положением с банков снята ответственность за начисление и взыскание пени. Положение предусматривает отмену расчетов платежными требованиями. Тем не менее расчеты платежными требованиями на территории России осуществляются, но при условии получения акцепта плательщика. Данное положение введено Указом Президента No 1005 и доведено письмом ЦБ РФ от 30,06.94 No 98 с учетом разъяснений, доведенных письмом от 01.12.94 г. No 17-2-17/549.

В настоящее время система межбанковских расчетов находится в процессе постоянного развития с применением электроники.

Расчетные операции осуществляются банками со счетов предприятий (организаций) или внутрибанковских счетов. В соответствии с письмом Минфина РФ, ГНС РФ и ЦБ РФ от 05.06.95 г. No 171, средства, получаемые налогоплательщиками-клиентами банка со ссудных счетов в виде банковских ссуд в рублях, могут направляться в соответствии с кредитными договорами или на расчетные (текущие) счета заемщика, или непосредственно на оплату кредитуемых материальных ценностей и затрат, включая выдачу средств на заработную плату с одновременным перечислением соответствующих налогов и других обязательных платежей (т.е. с банковского счета).

Средства со счетов предприятий списываются по распоряжению владельца счетов. По согласованию между предприятиями могут проводиться зачеты взаимной задолженности, минуя банки. В этом случае в банк представляется поручение, чек на незачтенную сумму.

Банки, при проведении операций, осуществляют контроль за соблюдением правил расчетов и порядка оформления расчетной документации.

Перечень форм документов, применяемых при безналичных расчетах указан в соответствующем разделе ОКУД под номерами, начинающимися с цифр 0401.

С расчетного счета клиента сумма платежа может быть списана только при фактическом перечислении средств, подтвержденном электронным реестром, отметкой РКЦ или банка-корреспондента и выпиской.

При отсутствии у плательщика средств на счете расчетные документы помещаются в картотеку (картотека No 2) и учитываются на внебалансовом счете No 90902 "Расчетные документы не оплаченные в срок". Учет ведется по каждому клиенту.

Срок хранения документов в картотеке не установлен. Оплата расчетных документов производится с учетом соблюдения очередности платежей.

Также на этом счете учитываются документы, выставляемые к валютным счетам клиентов налоговыми органами выраженные в иностранной валюте.

При отсутствии средств на корреспондентском счете кредитной организации, средства, списанные с расчетных, текущих, бюджетных счетов клиентов и неоплаченные кредитной организацией учитываются как просроченная кредиторская задолженность на балансовом счете No 47418 "Средства, списанные со счетов клиентов, но не проведенные по корреспондентскому счету кредитной организации".

**Вопрос 19. Учет расчетов с подотчетными лицами**

Подотчетными лицами являются работники предприятия, получившие авансом наличные суммы денежных средств на предстоящие операционные, административные и командировочные расходы.

В соответствии с порядком ведения кассовых операций в РФ выдача наличных денег под отчет производится на основании приказа, заявления работника с разрешительной визой руководителя и др.

Предприятия выдают наличные деньги под отчет на операционные и хозяйственные расходы в размерах и на сроки, определяемые руководителями предприятий.

В случае направления в служебную командировку работодатель обязан возмещать работнику (ст. 168 ТК РФ):

1. расходы по проезду;

2. расходы по найму жилого помещения;

3. дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные);

4. иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя.

Порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или приказами организации. При этом размеры возмещения не могут быть ниже размеров (норм), установленных Правительством РФ для организаций, финансируемых из федерального бюджета.

Выдача наличных денег под отчет на командировочные расходы производится в пределах сумм, устанавливаемых предприятием самостоятельно.

Нормы установлены Постановлением Правительства РФ от 02.10.2002 г. N 729 "О размерах возмещения расходов, связанных со служебными командировками на территории Российской Федерации, работникам организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета":

а) расходов по найму жилого помещения - в размере фактических расходов, подтвержденных соответствующими документами, но не более 550 рублей в сутки. При отсутствии документов, подтверждающих эти расходы, - 12 рублей в сутки;

б) расходов на выплату суточных - в размере 100 рублей за каждый день нахождения в служебной командировке;

в) расходов по проезду к месту служебной командировки и обратно к месту постоянной работы (включая страховой взнос на обязательное личное страхование пассажиров на транспорте, оплату услуг по оформлению проездных документов, расходы за пользование в поездах постельными принадлежностями) - в размере фактических расходов, подтвержденных проездными документами. При отсутствии проездных документов, подтверждающих произведенные расходы, - в размере минимальной стоимости проезда.

Командировочные расходы включаются в издержки производства и обращения в фактически произведенном размере. Для целей налогообложения затраты на командировки принимаются в пределах установленных норм. Командировочные расходы сверх норм увеличивают налогооблагаемую базу. НДС по сверхнормативным затратам в зачет бюджету не представляется, а списывается за счет собственных средств предприятия.

Суточные, выданные сверх норм, включаются в совокупный годовой доход подотчетного лица и облагаются налогом на доходы физических лиц. На выданные сверх норм суточные не начисляются страховые взносы по ЕСН.

Для целей налогообложения принимается сумма в размере 1281 руб., а превышение расходов в сумме 60 рублей присоединяется к балансовой прибыли при расчете налога на прибыль.

Неизрасходованные наличные деньги, выданные под отчет, должны быть возвращены в кассу предприятия не позднее 3-х дней по истечении срока, на который они были выданы, или со дня возвращения из командировки. (1500-1410 = 90 рублей).

Лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны предъявлять в бухгалтерию отчет об израсходованных суммах с приложением оправдательных документов, вернуть неизрасходованные суммы или получить из кассы перерасходованные суммы.

Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета по ранее выданным суммам.

**Вопрос 20. Учет расчетов по кредитам и займам**

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н , кредиторская задолженность организации по оплате товаров отражается на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" в корреспонденции со счетом 41 "Товары".

При новации задолженности по оплате приобретенных товаров в заемное обязательство в бухгалтерском учете отражаются прекращение обязательства по оплате этих товаров и возникновение заемного обязательства записью по дебету счета 60 и кредиту в данном случае счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", субсчет "Расчеты по основной сумме долга", так как срок займа не превышает 12 месяцев (Инструкция по применению Плана счетов).

Проценты, причитающиеся к уплате по договору займа, в бухгалтерском учете ежемесячно признаются в составе прочих расходов и отражаются в данном случае по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы", и кредиту счета 66 (Инструкция по применению Плана счетов, п. п. 3, 6, 7, 8 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 107н , п. п. 11, 14.1, 18 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н ).

**Вопрос 21. Синтетический учет расчетов с поставщиками и подрядчиками**

К поставщикам и подрядчикам относятся организации, поставляющие различные товарно-материальные ценности (готовую продукцию, товары, сырье), оказывающие услуги (посреднические, арендные, коммунальные) и выполняющие разные работы (строительные, ремонтные, модернизирующие).

Расчеты с поставщиками и подрядчиками производятся в основном в безналичной форме; в настоящее время они сами выбирают форму расчетов при заключении договоров.

Для учета расчетов организации с поставщиками и подрядчиками за приобретенное сырье, материалы и другие товарно-материальные ценности, а также за потребленные услуги (электроэнергию, воду, газ и пр.) и работы (текущий и капитальный ремонт, строительство и пр.) в системе счетов бухгалтерского учета используют самостоятельный синтетический счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Этот счет предназначен для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками за:

- полученные товарно-материальные ценности, принятые выполненные работы и потребленные услуги, по доставке и переработке материальных ценностей, расчетные документы на которые акцептованы и подлежат оплате через банк;

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

- излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их приемке;

- полученные услуги по перевозкам, в том числе расчеты по недоборам переборам тарифа (фрахта), а также за все виды услуг связи и др.

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» кредитуется на стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету товарно-материальных ценностей, работ, услуг в корреспонденции со счетами учета этих ценностей, работ, услуг в корреспонденции со счетами учета этих ценностей или счетов учета соответствующих затрат. За услуги по доставке материальных ценностей, а также по переработке материалов на стороне записи по кредиту счета 60 производятся в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, товаров, затрат на производство и т.п.

Независимо от оценки товарно-материальных ценностей в аналитическом учете счет 60 в синтетическом учете кредитуется согласно расчетным документам поставщика. Когда счет поставщика был акцептован и оплачен до поступления груза, а при приемке на склад поступивших товарно-материальных ценностей обнаружилась их недостача сверх предусмотренных в договоре величин против отфактурованного количества, а также если при проверке счета поставщика или подрядчика (после того, как счет был акцептован) были обнаружены несоответствие цен, обусловленных договором, а также арифметические ошибки, счет расчетов с поставщиками и подрядчиками кредитуется на соответствующую сумму в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет “Расчеты по претензиям”)

За неотфактурованные поставки счет 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” кредитуется на стоимость поступивших ценностей, определенную исходя из цены и условий, предусмотренных в договорах.

Счет 60 дебетуется на суммы исполнения обязательств (оплату счетов), включая авансы и предварительную оплату, в корреспонденции со счетами учета денежных средств и др. При этом суммы выданных авансов и предварительной оплаты учитываются обособленно. Суммы задолженности поставщиками и подрядчиками, обеспеченные выданными организацией векселями, не списываются со счета 60, а учитываются обособленно в аналитическом учете [8;52].

Аналитический учет ведут в хронологическом порядке по каждому предъявленному счету, а расчетов в порядке плановых платежей – по каждому поставщику или подрядчику, причем он должен быть организован так, чтобы сведения можно было получать сгруппированными по срокам оплаты (долгосрочная или краткосрочная задолженность); расчетным документам, срок оплаты которых еще не наступил; не оплаченным в срок расчетным документам; выданным неоплаченным и просроченным векселям; неотфактурованным поставкам и т.д.

На суммы предъявленных на оплату счетов поставщиков за поставленные ценности, оказанные услуги (работы) или фактически поступившие товары и материалы, потребленные услуги и работы составляется бухгалтерская запись:

Д-т 10 «Материалы»,

41 «Товары»,

25 «Общепроизводственные расходы»,

26 «Общехозяйственные расходы» и т.д.

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Сумма налога на добавленную стоимость включается поставщиками и подрядчиками в счета на оплату и отражается у покупателя записью:

Д-т 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально - производственным запасам»

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

По действующему законодательству налог на добавленную стоимость по приобретенным товарно-материальным ценностям или услугам, стоимость которых списывается на затраты организации (или издержки обращения), после погашения обязательств перед поставщиками предъявляется бюджету, т.е. на сумму налога, уплаченного поставщикам, уменьшаются обязательства организации перед бюджетом по уплате НДС.

Это отражается записью:

Д-т 68 «Расчеты с бюджетом»

К-т 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным по материально-производственным запасам».

Если счет поставщика был акцептован и оплачен до поступления товарно-материальных ценностей, а при приемке их на склад обнаружилась недостача, или при последующей проверке счета было обнаружено несоответствие цен условиям договора или арифметические ошибки, до выяснения их причин делают следующие бухгалтерские записи:

Д-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

субсчет 2 «Расчеты по претензиям»

К-т 60 « Расчеты с поставщиками и подрядчиками ».

Оплата счетов поставщиков, т.е. погашение задолженности перед ними, отражается на счетах следующей записью:

Д-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К-т 51 «Расчетные счета»,

52 «Валютные счета»,

55«Специальные счета в банках»,

71 «Расчеты с подотчетными лицами».

При поступлении товарно-материальных ценностей, на которые не получены расчетные документы поставщиков (неотфактурованные поставки), по кредиту счета 60 отражается стоимость ценностей, исходя из цены и других условий, предусмотренных договором. Если цена не указана и не может быть установлена исходя их условий договора, то для определения величины кредиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет цену в отношении аналогичных ценностей.

Счет 60 дебетуется на суммы исполнения обязательств, включая авансы и предварительную оплату, в корреспонденции со счетами учета денежных средств, расчетов с покупателями и заказчиками, иными организациями. Возвращенные поставщиком неиспользованные суммы аванса отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 60. Ранее выданные, но не востребованные авансы списываются на убытки организации.

Схемы бухгалтерских записей при погашении задолженности перед поставщиками и подрядчиками зависят от применяемых форм расчетов.

Если задолженность погашается кредитами банка, то делается запись:

Д-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К-т 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,

67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».[1;379]

Но во время совершения расчетов организация может и сама выступать поставщиком или подрядчиком, т.е. сама продавать покупателям и заказчикам товарно-материальные ценности, выполнять работы или оказывать услуги.

**Вопрос 22. Учет неотфактурованных поставок и материалов в пути**

Неотфактурованными поставками считаются материальные запасы, поступившие в организацию, на которые отсутствуют расчетные документы (счет, платежное требование, платежное требование - поручение или другие документы, принятые для расчетов с поставщиком).

К неотфактурованным поставкам не относятся поступившие, но неоплаченные материальные запасы, на которые имеются расчетные документы. Такие материальные запасы принимаются и приходуются организацией в общеустановленном порядке с отнесением задолженности по их оплате на счета расчетов.

На практике бывают случаи, когда запасы на конец месяца поступили на склад, но расчетные документы на их оплату от поставщика не получены. Либо оплаченные запасы отгружены поставщиком и право собственности на них перешло к организации, ее оплатившей, но запасы на отчетную дату не поступили на склад организации. В первом случае полученные запасы рассматриваются как неотфактурованные поставки, во втором – как запасы, находящиеся в пути. В указанных случаях организация отражает их стоимость в составе собственных запасов, однако для контроля за их окончательной оценкой и оприходованием на складе должны организовать их бухгалтерский учет в специальных регистрах.

Запасы, поступившие на склад без расчетных документов поставщиков (неотфактурованные поставки), оформляются актом о приемке материалов типовой ф. № 7 как поставки, имеющие количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов поставщика.

Акт в двух экземплярах составляет приемная комиссия (в составе, установленном приказом по организации, с обязательным участием материально ответственного лица и, как правило, представителя незаинтересованной организации, например, аудиторской или профсоюза). В приемном акте делается запись "Неотфактурованные поставки" и производится оценка полученных запасов по учетным ценам.

В качестве учетной цены запасов согласно учетной политике организации может быть указана:

· планово-расчетная цена запасов, установленная по их видам плановым отделом на определенный отчетный период – как правило, отчетный год. В этом случае по установленным ценам учитываются все запасы как при их принятии на учет, так и при списании на производство или использовании на иные цели;

· договорная цена – цена поставщика, установленная в договоре поставки;

· фактическая себестоимость покупных запасов (рыночная стоимость), сложившаяся на остаток запасов на начало отчетного месяца, в оценке, принятой в положении по учетной политике (средняя себестоимость; ФИФО, ЛИФО). Оприходование неотфактурованных поставок производится на основании первого экземпляра указанного акта. После оприходования запасов приемные акты передаются с приложением имеющихся документов в бухгалтерию. В дальнейшем второй экземпляр акта необходимо направить поставщику для подтверждения принятия запасов и отсутствия претензий. В бухгалтерии проверяют, не относятся ли приемные акты на данные запасы к тем счетам поставщиков, по которым запасы числятся в учете как находящиеся в пути. Если условиями договора предусмотрено, что право собственности на полученные запасы переходит к покупателю после их оплаты, т. е. возможность их использования в производстве и на иные цели наступает после осуществления расчетов, то данные запасы, как и обязательства перед поставщиками, учитываются за балансом на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятыена ответственное хранение" до момента их оплаты.

В бухгалтерии стоимость запасов, поступивших как неотфактурованные поставки, отражается в специальной ведомости учета неотфактурованных поставок (далее – ведомость; см. табл.). В данной ведомости запасы, поступившие на склад, отражаются по учетным ценам по их видам и поставщикам. Ведомость открывается на год и служит регистром аналитического учета поставок.

По мере поступления счетов поставщиков в ведомости производятся сторнировочные записи сумм, ранее записанных по приемным актам. При этом сторнировочные записи производятся позиционным способом по строкам, по которым ранее были записаны данные о полученных запасах согласно приемным актам, но в графе отчетного месяца, в котором поступил и был отражен счет поставщика в журнале учета расчетов с поставщиками и подрядчиками (далее – журнал).

В конце месяца в ведомости подсчитывается общая стоимость запасов, принятых на учет в отчетном месяце как неотфактурованные поставки, и суммы сторно за тот же месяц, после чего выводится сальдо запасов, учтенных как неотфактурованные поставки на конец месяца.

В специальном журнале ведется аналитический и синтетический учет расчетов организации с поставщиками запасов и подрядчиками за выполненные и принятые работы и оказанные услуги. Основанием для записей являются счета поставщиков материальных ценностей и услуг, ведомости учета неотфактурованных поставок и материалов в пути.

Каждый счет поставщика отражается по отдельной строке. Регистр открывают записи по счетам, не оплаченным на начало отчетного месяца, и сальдо по ним.

Затем по мере поступления записываются акцептованные счета поставщиков. Таким образом, накапливаются записи по кредиту счета 60 (в общей сумме платежей, причитающихся к оплате за поступившие материальные ценности, принятые работы и оказанные услуги с учетом налогов) в разрезе корреспондирующих счетов, а также все записи по дебету счета 60 (суммы оплат и списаний). Отдельно учитываются перечисления средств поставщикам и подрядчикам в качестве авансов как дебетовые обороты по счету 60.

При учете неотфактурованных поставок учетная цена рассматривается в размере фактической себестоимости запасов (рыночной стоимости). При этом разница между фактической стоимостью приобретения запасов и их учетной стоимостью – как сумма отклонений – включается в фактическую себестоимость запасов.Стоимость запасов, принятых на учет как неотфактурованные поставки согласно ведомости отражается в журнале обычной записью: кредит счета 60 и дебет счета 10 – по принятым учетным ценам.

При этом в журнале совершается следующая запись: Д-т сч. 10 "Материалы" и др., К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" отражается стоимость запасов при их принятии к бухгалтерскому учету по учетным ценам.

При поступлении в следующем месяце счетов-фактур за материалы, числящиеся в составе неотфактурованных поставок, эти счета в обычном порядке отражаются в журнале, который имеет следующие графы: поставщик; номер приходного ордера; с кредита счета 60 в дебет счетов 10, 91, 19, 20, 23, 25, 26, 29, 76-2; за неприбывший груз; сумма акцепта по счетам; отметка об оплате, списании. В ведомости на основе этих счетов делается соответствующая запись в гр. "Справка". Итоговая стоимость по окончании месяца записывается в журнал методом сторно по гр. 1 и 11. При этом в гр. "Поставщик" записывается: "Неотфактурованные поставки, сторно". При этом совершается следующая запись:

Д-т сч. 10 "Материалы" и др., К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - отражается стоимость запасов согласно счету-фактуре;

Д-т сч. 19 "НДС по приобретенным ценностям", К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - отражается НДС согласно счету-фактуре.

При открытии журнала на следующий отчетный месяц наряду с отражением неоплаченных счетов, числящихся в учете на начало месяца, записывается и сальдо по неотфактурованным поставкам из ведомости их учета.

При использовании автоматизированных систем учет неотфактурованных поставок можно вести в оборотной ведомости движения материалов, по которым отсутствуют расчетные документы (неотфактурованные поставки), а также в регистре учета расчетов с поставщиками и подрядчиками. В необходимых случаях вместо записей сторно делаются записи со знаком "минус". При незначительных неотфактурованных поставках можно вести их учет только в регистре учета расчетов с поставщиками и подрядчиками. Если документы на полученные запасы, учтенные как неотфактурованные поставки, поступили от поставщика в следующем году после представления организацией годовой бухгалтерской отчетности, то на сумму разницы между их стоимостью по учетной и фактической цене поставщика делаются записи на финансовые результаты. В регистре учета расчетов на сумму разницы делается согласно счету-фактуре запись в обычном порядке с указанием поставщика и суммы разницы на счете учета прочих доходов (или расходов), учета налогов и общей суммы по счету учета расчетов с поставщиком (с учетом налогов). При этом стоимость уже оприходованных запасов не меняется. Делаются записи:

Д-т сч. 91 "Прочие расходы", К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - отражаются убытки прошлых лет на сумму превышения предъявленной стоимости за запасы над их учетной ценой или

Д-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", К-т сч. 91 "Прочие расходы" - отражаются доходы прошлых лет на сумму превышения учетной цены запасов над их стоимостью согласно счету-фактуре поставщика;

Д-т сч. 19 "НДС по приобретенным ценностям", К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - на сумму НДС согласно счету-фактуре.

При учете запасов по учетной стоимости и использовании счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" в регистре учета расчетов с поставщиками запасов счет 60 кредитуется в корреспонденции с дебетом счета 15 (вместо счета 10). При инвентаризации расчетов неотфактурованные поставки отражаются в инвентаризационных описях согласно актам их приемки. В случае оплаты организацией расчетных документов поставщиков до момента оприходования покупаемых запасов они учитываются организацией как материальные ценности в пути. Стоимость оплаченных счетов поставщиков за неприбывшие на склад материальные ценности, находящиеся в пути, учитывается в бухгалтерии в ведомости учета материалов в пути по следующим показателям: дата и номер записи; номер и дата счета-фактуры; номер документа железнодорожного или водного транспорта; станция отправления; наименование поставщика; род материала; сумма; номер склада или приходного ордера; дата и номер записи; кредит (сумма). В ведомости, открываемой на год, каждый счет записывается отдельно позиционным способом. Одновременно в журнале сумма оплаченного счета отражается: по дебету счета 60 в гр. 13 (в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств); по кредиту счета 60 по гр. 11 и 10 "За неприбывший груз". Для определения в конце месяца для целей составления бухгалтерской отчетности фактической стоимости поступивших запасов (по их видам) в регистре в гр. "Поставщик" делается запись: "Сторно записи материалов в пути" и в гр. 1 проставляется общая сумма недопоступивших за месяц материалов, а в гр. 10 она записывается методом "красное сторно". На следующий месяц записи оборотов текущего месяца начинаются с задолженности поставщикам за материалы в пути по каждому счету – в гр. 10 и 11, при этом в гр. "Отметки об оплате" против каждого счета делается запись "Оплачено в феврале". По мере поступления материалов, числящихся в пути, на основаниидокументов первичного учета в ведомости учета материалов в пути в гр. "Кредит (сумма)" делаются соответствующие отметки и общая стоимость этих материалов из данной ведомости переносится в журнал с записью в гр. Г по учетным ценам, в гр. 1 по оплаченной стоимости, с одновременным сторнированием этой суммы по гр. 10. В гр. "Поставщик" по этой строке делается запись "Согласно ведомости учета материалов в пути". Учет операций по поступлению материально- производственных запасов осуществляется в таком порядке:

Д-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", К-т сч. 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" - отражается сумма аванса, перечисленного поставщику за покупаемые запасы;

Д-т сч. 07 "Оборудование к установке", 10 "Материалы" и др., К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - отражаются запасы при их принятии на учет.

**Вопрос 23. Учет расчетов с покупателями и заказчиками**

Покупатели и заказчики – это организации, приобретающие произведенную продукцию, товары, прочие ценности, потребляющие оказываемые им услуги и выполненные работы.

Учет расчетов с покупателями и заказчиками за отгруженную продукцию (работы, услуги) отражается на синтетическом счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Этот счет дебетуется в корреспонденции со счетами 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» на суммы, на которые предъявлены расчетные документы, кредитуется в корреспонденции со счетами учета денежных средств, расчетов на суммы поступивших платежей (включая суммы полученных авансов). При этом суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитываются обособленно [8;54].

К этому синтетическому счету открывается несколько субсчетов по видам расчетов. Аналитический учет ведется в хронологическом порядке по каждому предъявленному покупателям (заказчикам) счету [Приложение 6], а при расчетах плановыми платежами - по каждому покупателю или заказчику. При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения необходимых данных по: покупателям и заказчикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; покупателям и заказчикам по не оплаченным в срок расчетным документам; авансам полученным; векселям, срок поступления денежных средств по которым не наступил; векселям, дисконтированным (учтенным) в банках; векселям, по которым денежные средства не поступили в срок.

По мере отгрузки продукции и оказания услуг к оплате предъявляются расчетные документы, в которых величина выручки от их реализации (по договорной цене с налогом на добавленную стоимость) отражается:

Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка».

Погашение задолженности покупателями и заказчиками (оплата расчетно-платежных документов) отражается:

Д-т 51 «Расчетные счета»,

52 «Валютные счета»,

50 «Касса»

К-т 62 « Расчеты с покупателями и заказчиками ».

Организации могут получать авансы (предварительную оплату) под поставку материальных ценностей либо под выполнение работ или при частичной оплате продукции и услуг, производимых для заказчиков. На счетах бухгалтерского учета это отражается записью:

Д-т 51 «Расчетные счета»,

52 «Валютные счета» и др.

К-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

субсчет «Авансы полученные».

При зачете сумм ранее полученных авансов при предъявлении покупателям (заказчикам) счетов за полностью произведенные работы, проданные изделия делается проводка:

Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

субсчет «Авансы полученные»

К-т 62 « Расчеты с покупателями и заказчиками ».

Если расчеты производятся при совершении товарообменной операции, то по соглашению сторон может производиться взаимный зачет задолженностей. Такая операция может отражаться по:

Д-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» [2;233].

**Вопрос 24. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами**

Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» предназначен для обобщения информации о расчетах по операциям с дебиторами и кредиторами: по имущественному и личному страхованию; по претензиям; по суммам, удержанным из оплаты труда работников организации в пользу других организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судов, и др.

К субсчету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" в соответствии с новым планом счетов могут открываться следующие субсчета:

76-1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию";

76-2 "Расчеты по претензиям";

76-3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам";

76-4 "Расчеты по депонированным суммам";

76-5 "НДС по неоплаченной продукции";

76-6 "Расчеты по договору комиссии";

76-7 "Расчеты по суммам, удержанным из оплаты труда работников организации в пользу других организаций";

76-8 "Учет расчетов по приобретению ценных бумаг" и др.

На субсчете 76-1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" отражаются расчеты по страхованию имущества и персонала организации (кроме расчетов по социальному страхованию и обязательному медицинскому страхованию), в котором организация выступает страхователем.

Исчисленные суммы страховых платежей отражаются по кредиту счета 76-1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) или других источников страховых платежей.

Перечисление сумм страховых платежей страховым организациям отражается по дебету счета 76-1"Расчеты по имущественному и личному страхованию" в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

В дебет счета 76-1"Расчеты по имущественному и личному страхованию" списываются потери по страховым случаям (уничтожение и порча производственных запасов, готовых изделий и других материальных ценностей и т.п.) с кредита счетов учета производственных запасов, основных средств и др. По дебету счета 76-1"Расчеты по имущественному и личному страхованию" также отражается сумма страхового возмещения, причитающаяся по договору страхования работника организации в корреспонденции со счетом 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям". Суммы страховых возмещений, полученных организацией от страховых организаций в соответствии с договорами страхования, отражаются по дебету счета 51 "Расчетные счета" или 52 "Валютные счета" и кредиту счета 76-1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию". Не компенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев списываются с кредита счета 76-1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" на счет 99 "Прибыли и убытки".

Аналитический учет по субсчету 76-1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" ведется по страховщикам и отдельным договорам страхования [3;156].

На субсчете 76-2 "Расчеты по претензиям" отражаются расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам.

По дебету счета 76-2 "Расчеты по претензиям" отражаются расчеты по претензиям:

- к поставщикам, подрядчикам и транспортным организациям по выявленным при проверке их счетов (после акцепта последних) несоответствия цен и тарифов, обусловленных договорами, а также при выявлении арифметических ошибок - в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или со счетами учета производственных запасов, товаров и соответствующих затрат (01, 07, 08, 10, 41 и др.), когда завышение цен либо арифметические ошибки в предъявленных поставщиками и подрядчиками счетах обнаружились после того, как записи по счетам учета товарно-материальных ценностей или затрат были совершены (исходя из цен и подсчетов, отфактурованных поставщиками и подрядчиками); к поставщикам материалов, товаров, как и к организациям, перерабатывающим материалы организации, за обнаруженные несоответствия качества стандартам, техническим условиям, заказу - в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками";

- к поставщикам, транспортным и другим организациям за недостачи груза в пути сверх предусмотренных в договоре величин - в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками";

- за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом, - в корреспонденции со счетами учета затрат на производство;

- к кредитным организациям по суммам, ошибочно списанным (перечисленным) по счетам организации, - в корреспонденции со счетами учета денежных средств, кредитов;

а также по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, потребителей транспортных и других услуг за несоблюдение договорных обязательств, в размерах, признанных плательщиками или присужденных судом (суммы предъявленных претензий, не признанных плательщиками, на учет не принимаются), - в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы".

Аналитический учет по субсчету 76-2 "Расчеты по претензиям" ведется по каждому дебитору и отдельным претензиям.

На субсчете 76-3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам" учитываются расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества.

Подлежащие получению (распределению) доходы отражаются по дебету счета 76-3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам" и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы". Активы, полученные организацией в счет доходов, приходуются по дебету счетов учета активов (51"Расчетные счета" и др.) и кредиту счета 76-3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам".

Учет по данному счету ведется на основе принципа начисления – признание дохода осуществляется в момент возникновения обязательства хозяйствующего субъекта, в капитале которого участвует данная организация.

Аналитический учет по субсчету 76-3 ведется по видам доходов и организациям, их начисляющим[6;89].

На субсчете 76-4 "Расчеты по депонированным суммам" учитываются расчеты с работниками организации по суммам, начисленным, но не выплаченным в установленный срок (из-за неявки получателей), доходов от участия в организации и других аналогичных выплат.

По истечении установленного срока выдачи наличных денежных средств кассир производит следующие операции:

- в платежной ведомости напротив фамилий лиц, не получивших причитающиеся суммы, проставляется штамп или делается надпись «депонировано»;

- составляется реестр депонированных сумм по форме № РТ-11, который является одновременно первичным документом и учетным регистром, в нем указывают фамилию, имя, отчество работника, его табельный номер и депонированную сумму;

- в конце платежной ведомости делается запись о фактически выплаченных и депонированных суммах, далее их сверяют с общим итогом по ведомости и записи скрепляются подписью кассира;

- в кассовую книгу записываются фактически выплаченные суммы.

Депонированные суммы сдаются в банк с оформлением расходного кассового ордера.

В организации ведется книга учета таких сумм, в которой по каждому депоненту указывается табельный номер, фамилия, имя отчество, депонированная сумма, сведения о выдаче указанной суммы.

Не востребованные работниками депонированные суммы хранятся в течение трех лет и выдаются по первому его требованию. По истечении срока исковой давности невостребованные депонированные суммы списываются на счет 91 на основании данных инвентаризации и приказа руководителя организации.

Депонированные суммы отражаются по кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". При выплате этих сумм получателю делается запись по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и кредиту счетов учета денежных средств[7;322].

Учет расчетов по депонированным суммам отражается следующими записями:

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

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-4 «Расчеты по депонированным суммам» — депонирована неполученная заработная плата;

Дебет сч. 51 «Расчетные счета»

Кредит сч. 50 «Касса» — сданы депонированные суммы в банк;

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-4 «Расчеты по депонированным суммам»

Кредит сч. 50 «Касса» — выплачена депонированная заработная плата;

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-4 «Расчеты по депонированным суммам»

Кредит сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы» — списаны невостребованные депонированные суммы по истечении сроков исковой давности.

Субсчет 76-5 "НДС по неоплаченной продукции". Согласно Положению по бухгалтерскому учету 9/99 (п.3) суммы НДС не признаются доходами организаций при поступлении от других юридических и физических лиц. Следовательно, не имеется оснований для отражения начисленной суммы продаж с учетом НДС. Не смотря на то, что НДС еще не уплачен в бюджет, т.к. сумма продаж еще не поступила на счет 50 "Касса" или счет 51 "Расчетные счета", сумму дохода от продаж следует уменьшить на сумму НДС. В случае, когда обязательность по уплате НДС возникает только по мере оплаты продукции покупателями до момента получения оплаты начисленный налог можно отражать с использованием счета 76-5.

Субсчет 76-6 "Расчеты по договору комиссии". Вещи, поступающие комиссионеру от комитента согласно ст.996 ГК являются ответственностью последнего т. к. передача права собственности не происходит. В бухгалтерском учете комитента передача готовой продукции для продажи на комиссионных началах отражается по дебету счета 45 "Товары отгруженные" и кредиту счета 43 "Готовая продукция". Принятые на учет по счету 45 суммы списываются в дебет счета 90 "Продажи", либо одновременно с принятием выручки от продажи продукции, либо при поступлении извещения комиссионера о продаже переданных ему вещей. В бухгалтерском учете продажа продукции покупателю отражается по кредиту счета 90-1"Прочие доходы" в корреспонденции со счетом 62"Расчеты с покупателями и заказчиками". Комиссионер в праве удержать причитающуюся ему по договору комиссии сумму из всех сумм, поступивших к нему за счет комитента. Сумму комиссионного вознаграждения, а также расходы по транспортировке продукции покупателю учитывается комитентом на счете 44 "Расходы на продажу" в качестве расходов на реализацию и включается в себестоимость реализованной продукции. Т.к. по договору комиссии один из участников выступает в качестве комитента, а другой – комиссионера, то счет 76-6 "Расчеты по договору комиссии" может быть использован и комиссионером. При передаче товаров от комитента комиссионеру право собственности на них комиссионеру не переходит, впоследствии чего полученный товар учитывается на забалансовом счете 004 "Товары принятые на комиссию". Эти товары учитываются в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах. Аналитический учет по счету 004 ведется по видам товаров, организациям или лицам-комитентам.

Субсчет 76-7 "Расчеты по суммам, удержанным из оплаты труда работников в пользу других организаций". Администрация организации по месту работы лица, обязанного уплачивать алименты на основании исполнительного листа, должна ежемесячно удерживать алименты из заработной платы или иного дохода лица и выплачивать их получателю не позднее, чем в трехдневный срок со дня выплаты зарплаты или иного дохода. Перечень выплаты заработной платы, из которой производится удержание алиментов на несовершеннолетних детей, утвержден постановлением правительства РФ от 08.07.1996г. №841. Сумма начисленных платежей по исполнительным документам отражается по дебету счета 70"Расчеты с персоналом по оплате труда" в корреспонденции с кредитом счета 76-7"Расчеты по суммам, удержанным из оплаты труда работников в пользу других организаций".[8;66]

Помимо указанных субсчетов к счету 76 могут быть открыты другие субсчета согласно деловому обороту организации (например, расчеты по исполнительным листам, расчеты с нерегулярными контрагентами и др.).

Конечное сальдо по счету 76 определяется по оборотной ведомости по субсчетам и аналитическим счетам.

**Вопрос 25. Учет уставного капитала**

Уставный капитал — основной источник формирования собственных средств предприятия, необходимых ему для выполнения уставных обязательств.

В настоящее время в зависимости от формы организации коммерческого предприятия понятие той части собственного капитала, размер которого указывается в учредительных документах, реализуется следующим образом:

♦ уставный капитал хозяйственных обществ (акционерных обществ и обществ с ограниченной или дополнительной ответственностью);

♦ уставный фонд государственных и муниципальных унитарных предприятий;

♦ складочный капитал хозяйственных товариществ;

♦ паевой фонд производственных и потребительских кооперативов.

Порядок ведения учета уставного капитала на предприятиях Российской Федерации регламентируется:

♦ Федеральным законом от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ (с изменениями и дополнениями) «Об акционерных обществах». Согласно этому закону, уставный капитал составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами. Уставный капитал общества определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов;

♦ Федеральным законом от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ (в ред. от 29 декабря 2004 г.) «Об обществах с ограниченной ответственностью»;

♦ Федеральным законом от 14 ноября 2002 г. № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях».

Уставный капитал составляется из номинальной стоимости долей его участников. Уставный капитал общества определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующий интересы его кредиторов.

Для учета уставного капитала используется счет 80 «Уставный капитал» пассивный, балансовый, а для расчетов с учредителями (участниками) — счет 75 «Расчеты с учредителями», счет, имеющий активные и пассивные субсчета, балансовый.

Аналитический учет по счету 80 «Уставный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечивать формирование информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

Аналитический учет по счету 75 «Расчеты с учредителями» ведется по каждому учредителю предприятия.

Записи по счету 80 «Уставный капитал» производятся при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения и уменьшения капитала лишь после внесения соответствующих изменений в учредительные документы предприятия в соответствии с требованиями действующего законодательства.

Сумма уставного капитала отражается в регистрах бухгалтерского учета только после регистрации уставных документов. Величина уставного капитала, отражаемая в бухгалтерском балансе предприятия, должна соответствовать суммам, указанным в учредительных документах.

На момент регистрации уставный капитал должен быть оплачен не менее чем наполовину, оставшаяся часть должна быть оплачена в течение года с момента регистрации. При невыполнении этого требования общество должно объявить об уменьшении уставного капитала и зарегистрировать его уменьшение либо прекратить деятельность путем ликвидации. При неполной оплате в установленный срок акция поступает в распоряжение акционерного общества (АО), деньги и имущество, внесенные в оплату акций, не возвращаются.

После государственной регистрации предприятия его уставный капитал на сумму, зафиксированную в учредительных документах, отражается бухгалтерскими записями на счетах.

Счет 81 «Собственные акции (доли)» предназначен для обобщения информации о наличии и движении собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования. Иные хозяйственные общества и товарищества используют этот счет для учета доли участника, приобретенной самим обществом или товариществом для передачи другим участникам или третьим лицам.

Общество с ограниченной ответственностью может приобретать доли (части долей) в своем уставном капитале только в случаях, предусмотренных Федеральным законом от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Оценка неденежных вкладов участников в уставный капитал производится по соглашению между учредителями. Для оценки неденежного вклада участника необходимо обязательно привлекать независимого оценщика согласно Федеральному закону от 7 августа 2001 г. № 120-ФЗ. При этом не имеет значения, превышает ли номинальная стоимость приобретаемых акций 200 минимальных размеров оплаты труда. Величина денежной оценки имущества, произведенной учредителями общества и советом директоров (наблюдательным советом) общества, не может быть выше величины оценки, произведенной независимым оценщиком.

При изменении уставного капитала его надлежит перерегистрировать в установленном законом порядке. Увеличение и уменьшение уставного (складочного) капитала, произведенные в соответствии с установленным порядком, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности после внесения соответствующих изменений в учредительные документы.

Необходимо уведомить кредиторов при принятии решения об уменьшении уставного капитала (при этом он не должен стать меньше минимального). Кредитор может потребовать от предприятия прекращения или досрочного выполнения обязательств и возмещения убытков.

Cогласно ст. 99 ГК РФ, если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше уставного капитала, общество обязано объявить и зарегистрировать в установленном порядке уменьшение своего уставного капитала.

Чистые активы — это величина, определяемая путем вычитания из суммы активов предприятия, принимаемых к расчету, суммы его обязательств, принимаемых к расчету согласно совместному приказу Минфина Российской Федерации № 71 и ФКЦБ № 149 от 5 августа 1996 г. «О порядке оценки стоимости чистых активов акционерных обществ».

В случае превышения минимального размера уставного капитала над величиной чистых активов общество должно быть ликвидировано.

Если решение об уменьшении уставного капитала или ликвидации общества не было принято, его акционеры, кредиторы, а также органы, уполномоченные государством, вправе требовать ликвидации общества в установленном порядке.

Департамент методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина РФ разъяснил, что налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям должен включаться в расчет чистых активов акционерного общества (письмо Минфина РФ от 8.04.2002 № 14/125).

Бухгалтерский учет уставного капитала в обществах с ограниченной ответственностью (ООО) ведется в соответствии с Федеральным законом от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ (в редакции от 29.12.2004).

ООО не выпускает акций в отличие от акционерных обществ. Минимальный размер уставного капитала, согласно ГК РФ и Закону № 14-ФЗ, равен 100 ММОТ. Денежные вклады иностранных инвесторов в бухгалтерском учете ООО, как и в АО, подлежат зачислению в рублевом эквиваленте. При этом учитывается курсовая разница.

Уставный капитал производственного кооператива называется паевым фондом. Производственные кооперативы в соответствии со ст. 107-112 ГК РФ организуются для совместной производственной деятельности граждан и юридических лиц. Эта деятельность основана наличном участии и предполагает объединение паевых взносов. К моменту государственной регистрации производственного кооператива его члены обязаны внести не менее 10% паевого взноса, а остальную его часть они могут вносить в течение года с момента регистрации.

Минимальный размер паевого взноса в производственном кооперативе не установлен ГК РФ.

Имущество, находящееся в собственности кооператива, делится на паи его членов в соответствии с уставом. Часть имущества может составлять неделимый фонд.

Согласно ст. 108 ГК РФ, размеры и условия субсидиарной ответственности членов производственного кооператива по его долгам определяются его уставом. Взыскание по собственным долгам члена кооператива допускается только при недостатке иного его имущества. Это взыскание не может быть направлено на неделимый фонд.

**Вопрос 26. Учет расчетов с учредителями**

Счет 75 "Расчеты с учредителями" предназначен для обобщения информации о всех видах расчетов с учредителями (участниками) организации (акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива и т.п.): по вкладам в уставный (складочный) капитал организации, по выплате доходов (дивидендов) и др. Государственные и муниципальные унитарные предприятия применяют этот счет для учета всех видов расчетов с уполномоченными на их создание государственными органами и органами местного самоуправления.

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.

На субсчете 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал" учитываются расчеты с учредителями (участниками) организации по вкладам в его уставный (складочный) капитал.

При создании акционерного общества по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции со счетом 80 "Уставный капитал" принимается на учет сумма задолженности по оплате акций.

При фактическом поступлении сумм вкладов учредителей в виде денежных средств производятся записи по кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции со счетами по учету денежных средств. Взнос вкладов в виде материальных и иных ценностей (кроме денежных средств) оформляется записями по кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции со счетами 08 "Вложения во внеоборотные активы", 10 "Материалы", 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и др.

В аналогичном порядке отражаются в бухгалтерском учете расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал с учредителями (участниками) организаций других организационно-правовых форм. При этом запись по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" и кредиту счета 80 "Уставный капитал" производится на всю величину уставного (складочного) капитала, объявленную в учредительных документах.

В том случае, когда акции организации, созданной в форме акционерного общества, реализуются по цене, превышающей номинальную стоимость их, вырученная сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью относится в кредит счета 83 "Добавочный капитал".

Унитарные предприятия применяют субсчет 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал" для учета расчетов с государственным органом или органом местного самоуправления по имуществу, передаваемому на баланс на праве хозяйственного ведения или оперативного управления (при создании предприятия, пополнении его оборотных средств, изъятии имущества). Эти предприятия именуют данный субсчет "Расчеты по выделенному имуществу". Учетные записи по нему производятся в порядке, аналогичном порядку учета расчетов по вкладам в уставный (складочный) капитал.

На субсчете 75-2 "Расчеты по выплате доходов" учитываются расчеты с учредителями (участниками) организации по выплате им доходов. Начисление доходов от участия в организации отражается записью по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями". При этом начисление и выплата доходов работникам организации, входящим в число его учредителей (участников), учитывается на счете 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда".

Выплата начисленных сумм доходов отражается по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции со счетами учета денежных средств. При выплате доходов от участия в организации продукцией (работами, услугами) этой организации, ценными бумагами и т.п. в бухгалтерском учете производятся записи по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции со счетами учета продажи соответствующих ценностей.

Суммы налога на доходы от участия в организации, подлежащие удержанию у источника выплаты, учитываются по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Субсчет 75-2 "Расчеты по выплате доходов" применяется также для отражения расчетов по распределению прибыли, убытка и других результатов по договору простого товарищества. Учетные записи по этим операциям производятся в аналогичном порядке.

Аналитический учет по счету 75 "Расчеты с учредителями" ведется по каждому учредителю (участнику), кроме учета расчетов с акционерами - собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

Учет расчетов с учредителями (участниками) в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 75 "Расчеты с учредителями" обособленно.

**Вопрос 27. Учет резервного капитала**

Резервный капитал создают в обязательном порядке акционерные общества и совместные организации в соответствии с действующим законодательством.

Для покрытия непредвиденных расходов и понесенных затрат в соответствии с учредительными документами создается резервный капитал и другими организациями по их усмотрению. Для учета резервного капитала используется счет 82 «Резервный капитал», счет пассивный, балансовый. Порядок формирования и использования резервного капитала определяется действующим законодательством или уставом предприятия. Размер отчисления в резервный фонд (капитал) регламентируется действующим законодательством и учредительными документами.

Образование резервных фондов (капитала) может носить обязательный (в соответствии с законодательством Российской Федерации) и добровольный (в соответствии с порядком, установленным в учредительных документах, или учетной политикой) характер.

В соответствии с Федеральным законом № 208-ФЗ от 26 декабря 1995 г. «Об акционерных обществах» в обществе создается резервный фонд в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 5% его уставного капитала. Причем его величина может быть больше, так как нормативными документами верхняя граница не предусмотрена. Резервный фонд общества формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, установленного уставом общества. Размер ежегодных отчислений предусматривается уставом общества, но не может быть менее 5% отчислений от чистой прибыли общества до достижения размера, установленного уставом общества. Резервный фонд общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Резервный фонд не может быть использован для иных целей.

Ежегодные отчисления в резервный фонд являются обязательными. Производить отчисления ежемесячно или ежеквартально не обязательно, на предприятиях руководствуются своим финансовым планом, который определяет направления использования прибыли по кварталам, а иногда и по месяцам. Отчисления в резервный фонд могут быть неравномерными, лишь бы в целом за год они составляли не менее 5% годовой чистой прибыли.

Использовать резервный фонд ни на какие цели, кроме указанных в законе, нельзя.

Другие организации могут создавать резервный капитал, а могут и не создавать. Если же организация все же решила создать резервный капитал, то его размер, а также порядок формирования указываются в учредительных документах.

**Вопрос 28. Учет добавочного капитала**

В составе добавочного капитала предприятия учитываются изменения стоимости основных средств в результате их переоценки; эмиссионный доход, который получен в результате превышения номинальной стоимости размещенных акций над их рыночной стоимостью за минусом расходов, связанных с продажей акций; положительные и отрицательные курсовые разницы в случае погашения задолженности по взносам в уставный (складочный) капитал, выраженной в иностранной валюте; средства целевого финансирования, направленные некоммерческой организацией на финансирование капитальных расходов.

Для учета добавочного капитала используется счет 83 «Добавочный капитал», счет пассивный, балансовый. При формировании и использовании добавочного капитала делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета.

По результатам переоценки основных средств:

- увеличение балансовой стоимости числящихся на балансе предприятия и введенных в действие в отчетном году основных средств до их восстановительной стоимости отражается бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета;

- увеличение суммы амортизации основных средств в результате переоценки отражается бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета;

- уменьшение балансовой стоимости числящихся на балансе предприятий и введенных в действие в отчетном году основных средств до их восстановительной стоимости;

- уменьшение суммы амортизации основных средств в результате переоценки отражается бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета;

- оценка оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки, и незавершенного строительства отражается бухгалтерскими записями на счетах;

- уценка оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки, и незавершенного строительства отражается бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета.

Суммы, отнесенные в кредит счета 83 «Добавочный капитал», как правило, не списываются. Дебетовые записи по нему могут иметь место лишь в случаях:

♦ погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам его переоценки;

♦ направления средств на увеличение уставного капитала;

♦ распределения сумм между учредителями организации.

Аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по источникам образования и направлениям использования средств.

Согласно п. 68 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н (в ред. 24.03.2000 г.), эмиссионный доход — это сумма, полученная акционерным обществом — эмитентом от продажи своих акций сверх их номинальной стоимости. Эмиссионный доход представляет собой определенную стоимостную оценку имущества (например, денежных средств), полученного предприятием дополнительно, являющегося, по сути, приростом имущества предприятия, отражаемым непосредственно на счетах учета капитала предприятия в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета.

Выпуск дополнительных акций по номинальной стоимости отражается бухгалтерскими записями на счетах:

- размещение акций по номиналу отражается бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета;

- эмиссионный доход, возникающий при продаже эмитированных предприятием акций по ценам, превышающим их номинальную стоимость, отражается бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета.

Добавочный капитал (эмиссионный доход) в соответствии с действующими нормативными документами по бухгалтерскому учету может быть направлен:

- на увеличение уставного капитала;

- на погашение убытков.

Иностранные учредители (нерезиденты), согласно Указанию ЦБ РФ от 08.10.1999, № 660-У «О порядке проведения валютных операций, связанных с привлечением и возвратом иностранных инвестиций», могут перечислять денежные вклады в валюте. Вклад такого учредителя на момент регистрации акционерного общества (общества с ограниченной ответственностью) определяется в иностранной валюте и его рублевом эквиваленте по курсу на дату регистрации. Для зачисления вклада иностранного учредителя у организации должен быть открыт валютный счет в уполномоченном банке.

Порядок формирования сумм добавочного капитала при формировании уставного капитала в валюте определен ПБУ 3/2000, утвержденным приказом Минфина Российской Федерации от 10 января 2000 г. №2н.

Согласно данному приказу: «Курсовая разница, связанная с формированием уставного (складочного) капитала организации, подлежит отнесению на ее добавочный капитал.

Курсовой разницей, связанной с формированием уставного (складочного) капитала предприятия, признается разность между рублевой оценкой задолженности учредителя (участника) по вкладу в уставный (складочный) капитал организации, оцененному в учредительных документах в иностранной валюте, исчисленной по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату поступления вкладов, и рублевой оценкой этого вклада в учредительных документах».

Положительные и отрицательные курсовые разницы в случае погашения задолженности учредителей по взносам в уставный капитал, выраженной в иностранной валюте, отражаются по кредиту и дебету счета 83 «Добавочный капитал». Делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

- на сумму положительных курсовых разниц;

- на сумму отрицательных курсовых разниц.

**Вопрос 29. Понятие, классификация и оценка основных средств**

Основными нормативными документами, определяющими порядок учета основных средств, являются:

♦ Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н, с изменениями и дополнениями, внесенными приказами Минфина Российской Федерации от 30 декабря 1999 г. № 107н, от 24 марта 2000 г. № 31н, от 18 сентября 2006 г. № 116н;

♦ Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 30 марта 2001г. № 26н, с изменениями и дополнениями от 18 мая 2002 г. № 45н, от 12 декабря 2005 г. № 147н, от 18 сентября 2006 г. №116н, от 27 ноября 2006 г. № 156н;

♦ Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Приказ Минфина Российской Федерации от 13 октября 2003 г. № 91н, с изменениями, внесенными приказом Минфина Российской Федерации от 27 ноября 2006 г. № 156н;

♦ О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету, утвержденные приказом Минфина Российской Федерации от 24 марта 2000 г. № 31н;

♦ Приказ Минфина Российской Федерации от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организации» с изменениями, внесенными приказом Минфина Российской Федерации от 18 сентября 2006 г. №116н.

В соответствии с ПБУ 6/01, при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо единовременное выполнение следующих условий:

а) предназначены для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

б) использование объекта организацией для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

г) способность приносить организации экономические выгоды (до ход) в будущем.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит доход организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

Аналитический учет основных средств по местам эксплуатации и использования организуется по инвентарным объектам. Инвентарным объектом основных средств является объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, или отдельный, конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс сочлененных по конструкции предметов, представляющий собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. В качестве самостоятельного инвентарного объекта учитываются части, сроки полезного использования которых существенно отличаются. Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких предприятий, отражается каждым предприятием в составе основных средств соразмерно его доле в общей собственности. Каждому инвентарному объекту присваивается инвентарный номер, который сохраняется за ним в течение всего срока службы.

Построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о наличии и движении основных средств, необходимых для составления бухгалтерской отчетности (по видам, местам нахождения и т. д.).

Аналитический учет основных средств ведется в инвентарных карточках учета основных средств (форма № ОС-6) или в книгах. Заполняются инвентарные карточки (инвентарная книга) на основании акта (накладной) приемки-передачи основных средств, технических паспортов и других документов на приобретение, сооружение, перемещение и списание объектов основных средств.

К основным средствам относятся:

♦ здания, сооружения;

♦ измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника;

♦ рабочий, продуктивный и племенной скот;

♦ инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности;

♦ транспортные средства;

♦ рабочие и силовые машины и оборудование;

♦ многолетние насаждения.

В составе основных средств учитываются также: капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы); доходные вложения организации в часть имущества, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и использование) с целью получения дохода. Активы, в отношении которых выполняются условия отнесения к основным средствам, стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации (но не более 20 000 руб. за единицу), могут отражаться в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

В соответствии с действующим порядком основные средства отражаются в бухгалтерском учете по первоначальной или восстановительной стоимости. Первоначальная стоимость определяется по-разному в зависимости от источников (каналов) поступления основных средств.

Приобретенные за плату объекты основных средств, бывшие в эксплуатации, принимаются к бухгалтерскому учету по сумме фактических затрат по покупке и расходов по доставке, монтажу и др. — это первоначальная стоимость бывших в эксплуатации объектов основных средств.

Первоначальная стоимость приобретенного объекта основных средств слагается:

а) из суммы фактических затрат по приобретению объекта основных средств без налога на добавленную стоимость (НДС), если оно приобретено для производства продукции, не освобожден ной от уплаты НДС;

б) из суммы фактических затрат по приобретению объекта основных средств плюс налог на добавленную стоимость, если в соответствии со ст. 170-172 Налогового кодекса НДС не возмещается и включается в первоначальную стоимость основных средств:

♦ при использовании основных средств при производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению в соответствии с п. 1-3 ст. 149 НК РФ; при производстве для собственных нужд товаров (работ, услуг), которые освобождаются от налогообложения в соответствии с п. 2 и 3 ст. 149; при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации (п. 2 ст. 170 НК РФ);

♦ при использовании основных средств для непроизводственных целей;

♦ при принятии основных средств к учету организациями и индивидуальными предпринимателями, не являющимися налогоплательщиками либо освобожденными от обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате налога в соответствии со ст. 145 НК РФ. В случае приобретения основных средств для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не признаются реализацией в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ.

После ввода объектов в эксплуатацию сумма налога на добавленную стоимость, включенная в их первоначальную стоимость, списывается на себестоимость продукции (работ, услуг) через суммы амортизационных отчислений в установленном порядке.

В производственно-хозяйственной деятельности предприятия одно и то же оборудование может использоваться для производства продукции (работ, услуг) как освобожденной, так и не освобожденной от налога на добавленную стоимость. В этом случае налоговый вычет НДС по приобретенным основным средствам осуществляется в сумме, соответствующей объему продукции (работ, услуг), облагаемой в общем объеме выручки от реализации продукции (работ, услуг) за отчетный период (ст. 170НКРФ).

Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и ПБУ 6/01. Изменение первоначальной стоимости основных средств происходит в случаях:

♦ достройки;

♦ дополнительного оборудования;

♦ реконструкции;

♦ частичной ликвидации;

♦ переоценки.

Под модернизацией и реконструкцией принято понимать улучшение качественных характеристик основного средства: увеличение его мощности, срока службы и т. п. Для определения этих понятий для целей бухгалтерского учета необходимо руководствоваться письмом Минфина РСФСР от 29 мая 1984 г. № 80 «Об определении понятий нового строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий» (в ред. письма Минфина СССР от 11 февраля 1986 г. № 30), Методическими указаниями по определению стоимости строительной продукции, утвержденными постановлением Госстроя России от 26 апреля 1999 г. № 31.

Восстановительная стоимость — это затраты предприятия по воспроизводству объекта основных средств в конкретных экономических условиях. По восстановительной стоимости основные средства оцениваются в результате их переоценки. Согласно ПБУ 6/01, предприятие имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы объектов основных средств по текущей восстановительной стоимости.

При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Вследствие переоценки объект основных средств может быть либо дооценен, либо уценен. В результате образуются либо положительные, либо отрицательные разницы между старой и переоцененной остаточной стоимостью объектов основных средств.

Результаты проведенной предприятием переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно и включаются в данные бухгалтерского баланса на начало отчетного года. Они учитываются в бухгалтерской отчетности при формировании данных на начало отчетного года (а не на отчетную дату предыдущего года — 31 декабря).

Суммы дооценки основных средств отражаются по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал» организации, суммы уценки при отсутствии ранее образованного добавочного капитала по объектам основных средств, по которым выявлена уценка, подлежат отражению по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 01 «Основные средства».

Оценка объекта основных средств, стоимость которого при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету. В случае если для пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости актива или обязательства, подлежащей оплате в рублях, законом или соглашением сторон установлен иной курс, то пересчет производится по такому курсу.

Если величина фактических затрат на приобретение и сооружение основных средств определена в иностранной валюте, производится пересчет иностранной валюты в рубли по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия указанных затрат к бухгалтерскому учету. В случае если для пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости актива или обязательства, подлежащей оплате в рублях, законом или соглашением сторон установлен иной курс, то пересчет производится по такому курсу.

Если дата оплаты и дата принятия затрат на приобретение и сооружение основных средств к бухгалтерскому учету не совпадают, то у организации могут возникать курсовые разницы. Курсовые разницы -разницы между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода, и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода. Курсовые разницы, возникшие в результате приобретения и сооружения основных средств, подлежат зачислению на финансовые результаты организации как прочие доходы или прочие расходы.

Под остаточной стоимостью основных средств понимается разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью основных средств и суммой начисленной амортизации.

**Вопрос 30. Учет поступления основных средств**

Учет основных фондов осуществляется на основе следующих типовых форм первичной документации (см. ниже): акт приемки – передачи основных средств (форма ОС – 1); акт приемки – передачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (форма ОС – 3); акт на списание основных средств (форма ОС – 4); акт на списание автотранспортных средств (форма ОС – 4а); инвентарная карточка учета основных средств (форма ОС – 6); акт о приемке оборудования (форма ОС – 14); акт приемки – передачи оборудования в монтаж (форма ОС – 15); акт о выявленных дефектах оборудования (форма ОС – 16).

Учет основных средств организуется в бухгалтерии по классификационным группам в разрезе инвентарных объектов. Под инвентарным объектом понимается законченное устройство, предмет или комплекс предметов со всеми приспособлениями и принадлежностями, относящимися к данному объекту. Каждому инвентарному объекту присваивается соответствующий номер. Инвентарный номер обязательно указывается в первичных документах, которыми оформляется перемещение данного объекта.

Поступление и движение принадлежащих предприятию на правах собственности основных средств, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации или сданных в аренду, учитывается на активном счете 01 "Основные средства".

Здесь также отражаются капитальные вложения инвентарного характера в земельные участки и т. д., затраты по законченным капитальным работам в арендованные основные средства, которые учитываются арендатором на забалансовом счете 001 "Арендованные основные средства".

Главным источником появления у предприятий нового имущества, учитываемого в составе основных средств, являются вложения во внеоборотные активы. Они представляют собой совокупность затрат на осуществление долгосрочных инвестиций, связанных с новым строительством (включая реконструкцию и перевооружение предприятия), приобретением новых объектов основных средств.

В случае создания основных средств вложения могут быть осуществлены подрядным (когда подрядчик сдает объект "под ключ") и хозяйственным способом (когда предприятие привлекает для этого собственные трудовые, материальные ресурсы).

Для учета вложений предназначен синтетический счет 08 "Вложения во внеоборотные активы". По дебету его отражаются:

фактические затраты застройщика, включаемые в первоначальную стоимость объектов основных средств, нематериальных и других соответствующих активов; при этом в случае подрядного способа производства строительно – монтажных работ корреспондирует счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", при хозяйственном способе кредитуются счета 23 "Вспомогательные производства", 10 "Материалы", 02 "Амортизация основных средств", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и т. д.;

затраты по приобретению основных средств и нематериальных активов в корреспонденции с теми же счетами;

суммы начисленного износа, относящиеся к объектам вложений во внеоборотные активы, в корреспонденции со счетами 02 "Амортизация основных средств", 05 "Амортизация нематериальных активов" (для целей бухгалтерского учета);

уплаченные проценты по кредитам, полученным на приобретение основных средств и финансирование вложений во внеоборотные средства в пределах ставки ЦБ РФ до момента принятия на учет основных средств.

По кредиту счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" фиксируется:

стоимость объектов, принятых в эксплуатацию или приобретенных за плату (при имеющейся государственной регистрации в случаях, обязательных по законодательству) – в корреспонденции со счетом 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы";

стоимость выбывших (проданных, безвозмездно переданных) вложений во внеоборотные активы (незавершенного капитального строительства) – дебетуется счет 91 "Прочие доходы и расходы";

стоимость выявленных при инвентаризации недостач или испорченных вложений – корреспондирует счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"; по потерям в связи с чрезвычайными обстоятельствами применяется счет 99 "Прибыли и убытки".

Сальдо по счету 08 отражает величину вложений в незавершенное строительство или незаконченные операции приобретения основных средств, нематериальных и других внеоборотных активов, а также формирования основного стада (несведённых в эксплуатацию объектов) и определяется как разница между затратами на их проведение и стоимостью переведенных на учет средств по счету 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы".

Законченные строительством сооружения, установленное оборудование, законченные работы по реконструкции объектов, а также стоимость приобретенных предприятием средств, не требующих монтажа, транспортных средств, земельных участков принимается на учет по дебету счета 01 "Основные средства" в корреспонденции со счетом 08 "Вложения во вне оборотные активы" на основании оформленных в установленном порядке актов приемки – передачи.

При этом следует помнить, что первоначальная стоимость основных средств, поступивших на предприятие через вложения во внеоборотные активы, включает фактические затраты на их возведение (сооружение) или приобретение, а также расходы на доставку и установку.

Основные средства, кроме того, могут поступать на предприятие от учредителей в счет их вкладов в уставный капитал. Такие объекты приходуются по стоимости, определяемой соглашением сторон, с помощью записи по дебету счета 01 "Основные средства" (лучше, вместе с тем, проводить их через счет 08) и кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями".

Кроме того, объекты основных средств, уже бывшие в эксплуатации, могут быть получены безвозмездно. В этом случае у получившего их предприятия они оцениваются по рыночной стоимости на дату оприходования. Получение такого имущества контролируется записями по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" и кредиту счета 98 "Доходы будущих периодов", субсчет 2 "Безвозмездные поступления". Следует отметить, что операция получения основных средств безвозмездно облагается налогом на прибыль (при начислении амортизации в ее сумме счет 98 дебетуется в корреспонденции со счетом 91, субсчет "Прочие доходы").

Прирост стоимости основных средств в результате проводимой на начало отчетного года переоценки (по восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам) отражается по дебету счета 01 и кредиту счета 83 "Добавочный капитал". Снижение стоимости влечет за собой обратную проводку. При этом по счету 83 в корреспонденции со счетом 02 "Амортизация основных средств" доначисляется износ в результате его переоценки.

Хозяйственные операции по учету основных средств отражаются следующими записями.

Внесение основных средств учредителем в счет вклада в уставный капитал на их согласованную стоимость отражается записью:

Дт 08 "Вложения во внеоборотные активы"

Km 75 "Расчеты с учредителями".

Принятие на баланс безвозмездно переданных основных средств влечет проводку:

Дт 08 "Вложения во внеоборотные активы"

Km 98 "Доходы будущих периодов", субсчет "Безвозмездные поступления".

ретение оборудования и основных средств также отражается через счет 08. При этом по счету 08 собираются расходы по доставке и установке:

Дт 08 "Вложения во внеоборотные активы"

Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям" – на сумму НДС

Km 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – на сумму, указанную в счетах поставщиков.

Принятие на учет основных средств по стоимости капитальных вложений отражается бухгалтерской записью:

Дт 01 "Основные средства"

Km 08 "Вложения во внеоборотные активы".

НДС засчитывается при расчетах с бюджетом после оплаты записью:

Дт 68" Расчеты по налогам и сборам"

Km 19 "НДС по приобретенным ценностям".

Приобретение оборудования и основных средств, требующих монтажа, ведется в аналогичном порядке через счет 07 "Оборудование к установке". В этом случае дополнительно по счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" учитываются расходы, связанные с монтажом.

При строительстве объектов основных средств подрядным способом суммы НДС на выполненный подрядчиком объем строительно – монтажных работ учитываются в обычном порядке, также теперь учитывается и НДС при строительстве хозяйственным способом – при этом налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение.

В момент принятия на учет основных средств производственного назначения, законченных капитальным строительством объектов (или реализации объекта незавершенного строительства) уплаченные суммы НДС вычитаются из сумм налога, подлежащих взносу в бюджет, при этом списываются с кредита счета 19 в дебет счета 68, субсчет "Расчеты по НДС".

По непроизводственным объектам, построенным хозспособом, налог подлежит отнесению на балансовую стоимость средств. Также с учетом уплаченного налога отражаются средства, используемые для освобожденных от налогообложения операций, и безвозмездно полученное имущество. Налог по таким основным средствам учитывается вместе с их первоначальной стоимостью по дебету счета 01 "Основные средства".

**Вопрос 31. Учет выбытия основных средств**

Основные средства в процессе их эксплуатации на какой – то стадии могут быть предприятием реализованы, ликвидированы, списаны, переданы безвозмездно. Данные операции в учете отражаются через счет 01, субсчет "Выбытие основных средств". При этом по дебету субсчета "Выбытие основных средств" отражается стоимость выбывающих средств. В кредит субсчета "Выбытие основных средств" относятся суммы начисленной до момента выбытия амортизации. Таким образом, отражаемая по субсчету "Выбытие основных средств" остаточная стоимость выбывающего основного средства формирует операционные расходы и списывается в дебет счета 91 субсчет "Прочие расходы". Также к операционным расходам относятся понесенные в связи с выбытием этого объекта расходы (снос, разборка, демонтаж, транспортные расходы).

Наряду с расходами по счету 91, субсчет "Прочие доходы" по кредиту фиксируются операционные доходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств. К ним относится стоимость ценностей, полученных при выбытии, по цене их возможного использования или реализации (дебетуются счета учета материальных ценностей), а также выручка от продажи (дебетуется, например, счет 62). Дополнительно в дебет счета 91, субсчет "Прочие расходы" относится начисленный при продаже основных средств НДС в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Полученный сопоставлением прочих доходов и прочих расходов результат от выбытия списывается с дебета счета 91, субсчета 9 "Сальдо прочих доходов и расходов" (в случае убытка – с кредита) в кредит (в случае убытка – дебет) счета 99 "Прибыли и убытки", формируя в общеустановленном порядке налогооблагаемую прибыль. При этом остаточная стоимость средств, выбывающих при чрезвычайных обстоятельствах, относится непосредственно на счет 99 сразу со счета 01, субсчета "Выбытие основных средств".

В случае недостачи или порчи объектов остаточная стоимость основных средств относится с кредита счета 01, субсчета "Выбытие основных средств" в дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей", откуда в последующем переносится на дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям". При отсутствии же конкретных виновников либо по недостачам, во взыскании которых отказано судом, счет 94 корреспондирует со счетом 91 "Прочие доходы и расходы", фиксируя убыток.

**Вопрос 32. Учет амортизации основных средств**

Стоимость основных средств предприятия погашается путем начисления износа (амортизированной стоимости) и списания на издержки производства (расходов на продажу) в течение всего срока их полезного использования по нормам, утвержденным в установленном порядке. При начислении амортизации следует руководствоваться нормами амортизационных отчислений (для целей налогообложения), при этом по полностью амортизированным основным средствам амортизация не начисляется, так же как и при проведении реконструкции, модернизации по решению руководителя и консервации сроком более трех месяцев, а также в период восстановления средств продолжительностью более 12 месяцев.

Кроме того, такие объекты как земельные участки, объекты природопользования не подлежат амортизации. Объекты основных средств стоимостью не более 2000 руб. за единицу, а также приобретенные издания могут быть списаны на затраты производства (расходы на продажу) по мере отпуска их в эксплуатацию (производство).

Согласно ПБУ 6/01 возможны несколько способов начисления амортизации (см. далее), использование одного из них указывается в учетной политике, так же как принятый срок полезного использования средств (по их группам).

Нормы установлены в процентах к балансовой стоимости основных средств. Произведенные отчисления относятся предприятием на затраты производства или расходы на продажу – в зависимости от назначения средств; в случае начисления износа по сданным в текущую аренду средствам сумма амортизации относится на уменьшение балансовой прибыли по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", включаясь в операционные расходы.

Амортизация начислялся отдельно по каждому объекту основных средств, для этого можно использовать инвентарную книгу по типу оборотной ведомости либо учитывать ее в инвентарных карточках.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств начисляются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и до полного погашения стоимости этого объекта либо списания его с учета в связи с прекращением права собственности или иного вещного права.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Согласно ПБУ 6/01 "Учет основных средств" амортизация объектов основных средств начисляется одним из следующих способов:

линейный способ;

способ уменьшаемого остатка;

способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего его срока полезного использования.

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется:

при линейном способе – исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

при способе уменьшаемого остатка – исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования – исходя из первоначальной стоимости и годового соотношения, где в числителе число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе – Сумма чисел лет срока его службы. В сезонных производствах годовая сумма амортизационных отчислений начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости основного средства и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется при принятии его к бухгалтерскому учету.

Определение срока полезного использования при его отсутствии в технических условиях и т. п. производится исходя из:

ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью применения;

ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы планово – предупредительных всех видов ремонта;

нормативно – правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

Амортизация основных средств отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 "Амортизация основных средств" в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу), счетом вложений во внеоборотные активы, а также за счет расходов будущих периодов. При начислении амортизации по сданным в аренду основным средствам дебетуется счет 91 субсчет "Прочие расходы", при переоценке – счет 83 "Добавочный капитал". Списывается амортизация по дебету счета 02 в корреспонденции: со счетом 01 субсчет "Выбытие основных средств"

– при их выбытии и по недостающим, испорченным средствам; со счетом 83 – при переоценке амортизации.

При начислении амортизации следует помнить, что учетной политикой предприятия может быть предусмотрено начисление амортизации с понижающим коэффициентом. Кроме того, по активной части основных средств (по перечню высокотехнологичных отраслей и эффективных видов машин и оборудования, который устанавливается федеральными органами власти) возможно было применение механизма ускоренной амортизации, что должно быть также подтверждено учетной политикой. При этом амортизационные отчисления, начисленные ускоренным методом, должны использоваться по целевому назначению, что может быть доказано превышением дебетового оборота по счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" над кредитовым оборотом счета 02 "Амортизация основных средств" в пределах сумм, начисленных сверх установленных норм. Амортизация основных средств учитывают на счете 02 "Амортизация основных средств".

Начисленную сумму износа относят в кредит счета 02 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) в случае объектов производственного назначения, что отражается для торговых предприятий проводкой:

Дт 44 "Расходы на продажу"

Kт 02 "Амортизация основных средств".

**Вопрос 33. Учет инвентаризации основных средств**

В ходе инвентаризации проверяется и документально подтверждается наличие имущества и обязательств, их состояние и оценка. Поэтому все организации независимо от форм собственности и отраслевой принадлежности перед составлением годового отчета должны проводить инвентаризацию имущества и обязательств (ст. 12 закона о бухучете). Не обошли этот вопрос и нормативные акты бухгалтерского учета. Необходимость проведения инвентаризации перед годовым отчетом закреплена пунктом 27 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.98 № 34н). Пункт 38 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций» (утв. приказом Минфина России от 06.07.99 № 43н) указывает на обязательность подтверждения статей бухгалтерской отчетности, составляемой за отчетный год, результатами инвентаризации активов и обязательств.

Методическими указаниями по проведению инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Минфина России от 13.06.95 № 49) определен порядок её осуществления и оформления результатов. При этом методические указания относят:

к имуществу - основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы; к финансовым обязательствам - кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы.

Инвентаризации подлежит все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств. Подлежит инвентаризации и имущество, не принадлежащее организации, но числящееся в бухгалтерском учете на забалансовых счетах: арендованное, находящееся на ответственном хранении, полученное для переработки и др. Обнаруженное в ходе её проведение имущество, не учтенное по каким-либо причинам, также инвентаризуется.

Основными целями инвентаризации являются:

выявление фактического наличия имущества; сопоставление фактически полученных данных о наличии имущества с данными аналитического и синтетического учета; проверка полноты и правильности отражения в учете оценки имущества и обязательств.

Помимо этого, инвентаризационная комиссия при её проведении может осуществить проверку соблюдения правил и условий хранения материально-производственных запасов, а также правил содержания и эксплуатации основных средств.

Годовая инвентаризация обычно проводится не ранее 1 октября (п. 27 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации). Поэтому имущество, инвентаризация которого по иным причинам осуществлена в IV квартале отчетного года до момента начала годовой инвентаризации, повторно не инвентаризируется. Инвентаризация основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов и т. п. должна завершиться до окончания года. Инвентаризация расчетов для подтверждения соответствующих статьей баланса на 1 января может осуществляться в начале следующего года.

Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов - один раз в пять лет. В районах, расположенных на Крайнем Севере и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков.

Последовательность действий, связанных с проведением инвентаризации, условно можно подразделить на подготовительные работы, проведение проверки, анализ полученных данных и оформление результатов.

**Вопрос 34. Учет переоценки основных средств**

В соответствии с п. 15 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. N 26н (в редакции Приказа Минфина России от 18 мая 2002 г. N 45н), коммерческие организации могут не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. Таким образом, проведение переоценки объектов основных средств является правом, а не обязанностью коммерческих организаций.

При переоценке путем индексации следует иметь в виду, что ПБУ 6/01 напрямую не предусматривает использование индексов изменения стоимости, разработанных Госкомстатом России или другими ведомствами. При индексации основных средств применяется индекс-дефлятор, рассчитываемый Госкомстатом и Минэкономразвития России.

Необходимо обратить внимание на то, что проводить переоценку объектов основных средств допускается только по группам однородных объектов. Порядок определения групп основных средств Положением не предусмотрен.

В данном случае, по нашему мнению, можно пользоваться Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1.

В пункте 15 ПБУ 6/01 также предусмотрен принцип регулярного осуществления переоценки объектов основных средств, с тем чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Так как организации проводят переоценку один раз в год по состоянию на 1 января, то результаты проводимой переоценки отражаются в бухгалтерской отчетности на начало года (п. 15 ПБУ 6/01, п. 20 Методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации, утвержденных Приказом Минфина России от 28 июня 2000 г. N 60н). В бухгалтерском учете организации результаты переоценки необходимо отразить обособленно. Для этого на счете 83 "Добавочный капитал" целесообразно открыть отдельный субсчет "Переоценка основных средств". Включать данные переоценки в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года не нужно.

Пунктом 15 ПБУ 6/01 установлены общие правила, касающиеся отражения результатов переоценки объектов основных средств в бухгалтерском учете. В результате проведенной переоценки первоначальная стоимость объекта может измениться как в сторону увеличения, т.е. проводится дооценка, так и в сторону уменьшения, т.е. производится уценка.

Если в процессе проведения переоценки стоимость объекта основных средств увеличивается, т.е. проводится дооценка, то сумма дооценки зачисляется в добавочной капитал организации.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Д-т счета 01 - К-т счета 83 / "Переоценка основных средств" - увеличена первоначальная стоимость основного средства;

Д-т счета 83 / "Переоценка основных средств" - К-т счета 02 - увеличена сумма амортизации.

Если организация уценивает основное средство, которое ранее (в предыдущие отчетные периоды) подвергалось переоценке, то сумму уценки организация может списать на счет 83 "Добавочный капитал", но только в пределах проведенной ранее переоценки.

Ту часть уценки, которая превышает сумму предыдущих дооценок, следует учитывать на счете 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)", а не на счете прибылей и убытков как операционные расходы, как это было до 1 января 2002 г.

В соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ (в редакции Федерального закона от 24 июля 2002 г. N 110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации") при проведении налогоплательщиком после 1 января 2002 г. переоценки (уценки) стоимости объектов основных средств положительная (отрицательная) сумма такой переоценки не признается доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения, а также не принимается при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации для целей налогообложения.

Сумма переоценки (уценки) по состоянию на 1 января 2002 г. также не включается в состав доходов (расходов), облагаемых налогом на прибыль. При этом в п. 1 ст. 257 НК РФ установлен особый порядок учета этой суммы при определении восстановительной и остаточной стоимости объектов основных средств для целей налогообложения. Подробно этот вопрос рассмотрен на с. 119 - 121. Для целей исчисления налога на имущество предприятий результаты переоценки балансовой стоимости основных фондов учитываются в расчетах по налогу на имущество предприятий за I квартал года (на начало года), следующего за годом проведения переоценки (п. 7 письма МНС России от 27 апреля 2001 г. N ВТ-6-04/350). То есть результаты проведенной переоценки основных средств по состоянию на 1 января 2002 г. должны учитываться при расчете налога на имущество за I квартал 2002 г.

**Вопрос 35. Учет ремонта основных средств**

Так как основные средства служат длительное время, для нормального их функционирования производится их ремонт.

Расходы на все виды ремонта основных производственных фондов включаются в состав издержек обращения. Эти расходы могут включаться в затраты по мере выполнения работ. Данный метод удобен, когда затраты равномерны в течение года.

Когда ремонт осуществляется хозяйственным способом, то фактические затраты на эти цели могут быть учтены на калькуляционном счете 23 "Вспомогательные производства", откуда списываются в зависимости от назначения затрат; затраты по незаконченному ремонту остаются в составе незавершенного производства.

Для финансирования крупных плановых ремонтов возможно создание резерва на ремонт (или фонда) для более равномерного включения затрат на него в издержки производства. Этот резерв образуется за счет относимых ежемесячно в течение некоторого времени на счета затрат отчислений, утверждаемых предприятием, что учитывается по кредиту счета 96 "Резервы предстоящих расходов" в корреспонденции со счетами издержек производства. При проведении фактических затрат при этом счет 96 дебетуется на соответствующие суммы.

Кроме того, возможно непредвиденные расходы на ремонты относить к будущим расходам, учитывая их по дебету счета 97 "Расходы будущих периодов", и ежемесячно по составленной смете списывать на затраты производства и обращения (расходы на продажу).

Малыми предприятиями затраты на проведение всех видов ремонтов основных производственных средств, в случае их проведения собственными силами, включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) по соответствующим статьям (материалы, заработная плата и др.), а в случае проведения работ подрядным способом – по статье общехозяйственных (накладных) расходов.

Способ проведения ремонта основных средств должен быть отражен в учётной политике предприятия.

Учет ремонта основных средств оформляется следующими записями.

Выполнение ремонта подрядным способом без образования резерва отражается проводкой:

Дт 44 "Расходы на продажу" – стоимость работ

Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям" – НДС по работам

Km 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Расходы по ремонту основных средств, выполненных хозяйственным способом, отражаются на счетах по учету заработной платы, материалов и т. д.:

Дт 44 "Расходы на продажу"

Km 10 "Материалы", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и т. д.

Когда согласно учетной политике образуется резерв, это отражается каждый месяц записью:

Дт 44 "Расходы на продажу"

Km 96 "Резервы предстоящих расходов".

Отнесение произведенных затрат по ремонту основных средств за счет начисленного резерва фиксирует проводка:

Дт 96 "Резервы предстоящих расходов"

Km 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и т. д.

**Вопрос 36. Учет аренды основных средств**

Предоставление арендодателем арендатору объектов основных средств во временное владение и пользование или во временное пользование оформляется договором аренды (имущественного найма).

Имущество, предоставленное арендатору во временное пользование и владение или временное пользование, подлежит обособленному отражению в бухгалтерском учете арендодателя, за исключением имущества, переданного по договору аренды предприятия.

Объекты основных средств, переданные в аренду, учитываются арендодателем в общеустановленном порядке на счете 01 «Основные средства» с выделением в аналитическом учете.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Основание/ первичные документы | Отражение в учете | |
| Дт | Кт |
| Сумма начисленной амортизации по объектам основных средств, сданным в аренду | Бухгалтерская справка-расчет | 91 | 02 |
| Передача объектов основных средств в аренду | Договор, акт приема- передачи | 01 «Основные средства, переданные в аренду» | 01 «Собственные основные средства» |
| Начисление арендной платы арендодателем | Договор, акт на оказанные услуги | 76 | 91 |
| Получение арендной платы от арендатора | Выписка банка | 51 | 76 |

**Вопрос 37. Учет нематериальных активов**

При поступлении НМА наиболее сложным в бухгалтерском учете является формирование первоначальной стоимости. Порядок ее исчисления зависит от основания, на котором нематериальные активы поступают на предприятие. Оценка имущества производится по общему правилу, действующему в настоящее время в Российской Федерации в соответствии с Законом «О бухгалтерском учете»

Организации становятся владельцами нематериальных активов различными способами, такими как: их приобретение за плату, создание своими силами и с привлечением сторонних исполнителей на договорной основе, приобретение на условиях обмена, поступление в счет вклада в уставный капитал, безвозмездное поступление и поступление НМА для осуществления совместной деятельности.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету.

Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях.

Согласно п.8 ПБУ 14/2007 расходами на приобретение нематериального актива являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);

- таможенные пошлины и таможенные сборы;

- невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив;

- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива;

- иные расходы, непосредственно Связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

При создании нематериального актива, кроме расходов, предусмотренных в п. 8 ПБУ 14/2007, к расходам также относятся:

- суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ; расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору;

- отчисления на социальные нужды (в том числе единый социальный налог); расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;

- иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Для объектов нематериальных активов различают следующие основные способы определения их первоначальной оценки:

при внесении учредителями в счет вклада в уставный капитал – по договоренности сторон;

при приобретении за плату у других организаций и лиц - исходя из фактически произведенных затрат по их приобретению и приведению в состояние, пригодное для использования на предприятии;

в случае создания объекта нематериальных активов в самой организации – по стоимости его изготовления;

в случае получения объекта по договору мены - по стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией;

при получении от других предприятий и лиц безвозмездно – экспертным путем, исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Чрезвычайно важной представляется техническая сторона регистрации в учете нематериальных объектов. Поскольку этот вид имущества не имеет материальной структуры, то на практике часто возникает вопрос о контроле за фактическим поступлением и использованием таких объектов. Любое поступление нематериальных активов на предприятие должно оформляться первичными учетными документами. Но необходимо отметить, что типовые формы первичных документов, утвержденные постановлением Госкомстата Россиидля учета поступления и движения объектов нематериальных активов, отсутствуют.

Согласно Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций первичным документом, служащим основанием для постановки на баланс того или иного объекта нематериальных активов, должен быть акт приемки. Поскольку единая форма такого акта не установлена, то она может быть разработана предприятием самостоятельно при наличии всех необходимых реквизитов, определенных Законом РФ «О бухгалтерском учете». По своему содержанию и характеру этот документ может соответствовать акту приемки основных средств. Документ о приемке объекта нематериальных активов должен фиксировать факт поступления его на предприятие и содержать подробное описание объекта, его первоначальную стоимость, срок полезной службы, норму амортизации, подразделение, в котором будет использоваться объект и другие необходимые данные.

Основанием для оприходования объектов служат документы, идентифицирующие их, т.е. подтверждающие существование самого объекта и права предприятия на его использование в той или иной форме. К ним относятся документы, описывающие объект нематериальных активов или порядок его использования, а также документы, подтверждающие те или иные имущественные права предприятия.

На основе акта приемки нематериальных активов составляется карточка учета нематериальных активов (НМА-1), типовая форма которой утверждена постановлением Госкомстата России и которая применяется для учета всех видов нематериальных активов, поступивших на предприятие.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект. Инвентарным объектом нематериальных активов признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций. В качестве инвентарного объекта нематериальных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

Бухгалтерский учет наличия и движения НМА, принятых на баланс, ведется на одноименном активном инвентарном счете 04 «НМА», также 05 «Амортизация НМА», 19/2 «НДС по приобретенным НМА», 91 «Прочие доходы и расходы». Счет 04 «НМА» - активный, предназначен для получения информации о наличии и движении НМА. Учет НМА на счете 04 осуществляют в первоначальной оценке. В настоящее время для учета нематериальных активов в соответствии с типовым планом счетов бухгалтерского учета конкретные субсчета не предусмотрены. В этой связи специалисты рекомендуют для удобства использования информации в аналитических целях на счете «Нематериальные активы» открывать субсчета по видам нематериальных активов: «Авторские права», «Патенты и лицензии», «Товарные знаки и торговые марки», «Прочие права», «Деловая репутация».

Расходы по приобретению и созданию НМА относятся к долгосрочным инвестициям и отражаются по Дебету счета 08 «Вложение во внеоборотные активы» с Кредита расчетных, материальных и других счетов:

- Приобретение НМА за плату отражают по Дебету 08 «Вложение во внеоборотные активы» с Кредита 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

- Поступление НМА в порядке бартера (обмена) также первоначально отражают на счете 08 «Вложение во внеоборотные активы» с Кредита 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

- НМА, внесенные учредителями или участниками в счет их вкладов в уставный капитал, целесообразно отражать на счете 08. На стоимость поступивших в счет вклада в уставный капитал НМА составляют бухгалтерские записи: Дебет 08 «Вложение во внеоборотные активы» Кредит 75 «Расчеты с учредителями»;

- НМА, полученные по договору дарения или иным образом безвозмездно, необходимо учитывать по рыночной стоимости в составе внереализационных доходов организации. Безвозмездно полученные НМА приходуются по Дебету 08 Вложение во внеоборотные активы» с Кредита 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 98/2 «безвозмездные поступления».

Принятие к учету НМА, приобретенных за плату у других организаций и лиц, внесенных учредителями в счет вкладов в уставный капитал организации, а также полученных безвозмездно от других организаций и лиц либо в качестве государственной помощи, отражается следующей записью:

Дебет сч. 04 «Нематериальные активы»

Кредит сч. 08 «Вложение во внеоборотные активы».

Аналитический учет затрат по счету 08 ведется по каждому приобретаемому НМА. Списание накопленных затрат с этого счета производится после приемки объекта для использования.

По приобретенным НМА организации уплачивают НДС по установленным ставкам. Порядок дальнейшего отражения операций по НДС зависит от назначения НМА (для производственных нужд, непроизводственных нужд) и вида организации.

В соответствии с НК НДС по приобретенным НМА учитывается в общеустановленном порядке по Дебету счета 19 / субсчет «НДС по приобретенным НМА» в корреспонденции с Кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Ежемесячно после принятия на учет НМА сумма НДС списывается с Кредита 19 «НДС по приобретенным ценностям» в Дебит 68 «Расчеты по налогам и сборам».

**Вопрос 38. Понятие, классификация и оценка производственных активов**

Материально-производственные запасы (МПЗ) - это часть имущества, используемая в качестве сырья и материалов, при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг. К МПЗ относят только те активы, которые служат менее одного года.

Группы оборотных активов:

Материалы - это часть МПЗ, целиком потребляемая в производственном процессе и полностью переносящая свою стоимость на стоимость готовой продукции, работ, услуг;

Готовая продукция - это часть МПЗ организации, предназначенная для продажи, являющаяся конечным результатом производственного процесса, законченная обработкой, технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора;

Товары - это часть МПЗ, приобретаемая у других физических или юридических лиц, предназначенная для продажи.

Классификация

МПЗ классифицируются:

По характеру владения:

Ценности, принадлежащие предприятию на правах собственности;

Ценности, не принадлежащие фирме, но хранящиеся у нее, учитываемые за балансом.

В зависимости от роли в процессе производства продукции, выполнения работ, услуг:

Сырье и материалы;

Вспомогательные материалы;

Топливо;

Запчасти;

Тара;

Покупные полуфабрикаты.

По порядку использования:

Ценности, используемые в производстве;

Ценности, предназначенные для продажи (готовая продукция, товары);

Ценности, используемые как средства труда (инвентарь и хозяйственные принадлежности).

Оценка

МПЗ в учете оцениваются по фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость складывается из двух основных элементов:

покупательной стоимости;

транспортно-заготовительных расходов (ТЗР).

ТЗР включают в себя расходы на транспортировку, хранение и доставку материалов на склад организации, оплату процентов поставщиками за коммерческий кредит и комиссионные вознаграждения посредническим фирмам.

Фактическая себестоимость зависит от способа поступления МПЗ на предприятие.

Способы поступления:

Покупка по договору купли/продажи. Фактическая себестоимость включает в себя стоимость по договору и ТЗР;

Вклад в уставный капитал фирмы. Фактическая себестоимость МПЗ согласовывается с учредителями;

Безвозмездные поступления. Фактическая себестоимость определяется согласно рыночной стоимости на дату поступления МПЗ;

Изготовление на самом предприятии. Фактическая себестоимость складывается из всех затрат на изготовление.

В фактическую себестоимость сумма НДС не включается.

**Вопрос 39. Синтетический учет и документальное оформление производственных запасов. Учет ТЗР**

Синтетический учет производственных запасов

На синтетических счетах учет материальных ценностей ведут по фактической себестоимости или по учетным ценам. При учете материалов по фактической себестоимости в дебет материальных счетов относят все расходы по их приобретению.

При поступлении материалов дебетуют материальный счет 10 «Материалы» и кредитуют:

- счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на стоимость поступивших материалов по ценам поставщиков со всеми наценками сбытовых и снабженческих организаций и транспортно-заготовительными расходами, включенными в счета поставщиков, включая оплату процентов за приобретение в кредит, предоставленный поставщиком и суммовые разницы, возникающие до принятия на учет материалов;

- счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» — на сумму начисленных процентов за кредиты и займы, использованные на закупку материалов;

- счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на стоимость услуг, оплачиваемых чеками транспортным (железнодорожным и водным) организациям;

- счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — на стоимость материалов, оплаченных из подотчетных сумм;

-счет 23 «Вспомогательные производства» — на расходы по доставке материалов собственным транспортом и на фактическую себестоимость материалов собственного производства;

- счет 20 «Основное производство» — на стоимость возвратных отходов; другие счета.

Материальные ценности, полученные от разборки списанных основных средств, и излишки материалов, выявленные при инвентаризации, оценивают по рыночной стоимости и приходуют по дебету счета 10 с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Материалы, полученные по договору дарения и безвозмездно, принимаются на учет по рыночной стоимости по дебету счета 10 с кредиты счета 98 «Доходы будущих периодов». По мере списания безвозмездно полученных материалов на счета учета затрат и по другим причинам выбытия (на счета 20, 23, 25, 26, 97 и др. с кредита счета 10) их стоимость списывается со счета 98 в кредит счета 91.

Сельскохозяйственные организации продукцию собственного производства текущего года отражают на счете 10 «Материалы» в течение года по плановой себестоимости (дебет счета 10, кредит счета 20 «Основное производство»). После составления годовой отчетной калькуляции плановую себестоимости материалов корректируют до фактической себестоимости способом «красное сторно» (если фактическая себестоимость оказалась ниже плановой) или способом дополнительных проводок (если фактическая себестоимость выше плановой).

Поступающие материалы, не сопровождающиеся платежными документами от поставщиков (неотфактурованные поставки), оприходуют по акту о приемке материалов, составляемому на складе. Оприходование неотфактурованных поставок осуществляют по учетным ценам либо по ценам договора или предыдущих поставок. Если до конца месяца платежное требование не поступит, то приемная оценка на указанные поставки сохраняется. В следующем месяце при поступлении платежного требования стоимость неотфактурованных поставок в приемной оценке сторнируют и составляют новую запись по фактическим суммам, указанным в документах поставщиков.

Стоимость акцептованных и оплаченных материалов, не поступивших в течение отчетного периода в организацию (материалы в пути), по окончании месяца отражают по дебету счетов 10 «Материалы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (без оприходования ценностей на склад). В начале следующего месяца эти суммы сторнируют и по поступлению ценностей составляют обычную бухгалтерскую запись по ним.

При приемке материалов от поставщиков могут быть выявлены излишки или недостачи фактически поступившего количества материалов по сравнению с документальными данными, оформляемые актом. Излишки приходуют по акту и расценивают по учетным ценам организации или по отпускным ценам. Затем отдел снабжения сообщает об излишках поставщику и просит выслать платежное требование на стоимость излишков.

Если при приемке материалов обнаружена недостача или их порча, то их стоимость отражают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям», и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». На материальных счетах стоимость недостач или порчи материалов не отражают.

Аналитический учет поступления материалов в значительной мере зависит от выбора учетной цены. Если в качестве твердых учетных цен применяют средние покупные цены, 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 отражают на каждом аналитическом счете по плановой себестоимости, а разницу между фактической и плановой себестоимостью материалов показывают на аналитическом счете «Отклонения фактической себестоимости от плановой».

Отпущенные в производство и на другие нужды материалы списывают с кредита материальных счетов в дебет соответствующих счетов издержек производства и на другие счета в течение месяца по твердым учетным ценам. При этом составляют следующую бухгалтерскую проводку:

дебет счета 20 «Основное производство» (материалы отпущены основному производству);

дебет счета 23 «Вспомогательные производства» (материалы отпущены вспомогательным производствам);

дебет других счетов в зависимости от направления расходов материалов (25, 26 и др.);

кредит счета 10 «Материалы» или других счетов по учету материалов.

Проданные материалы списывают с кредита счета 10 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету счета 91 отражают также расходы, связанные с продажей материалов, и сумму НДС по проданным материалам.

Необходимо отметить, что если при продаже или мене материалов не исполнены необходимые условия признания выручки, то отпущенные материалы списываются с кредита счета 10 не в дебет счета 91, а в дебет счета 45 «Товары отгруженные». После признания выручки от продажи материалов они списываются с кредита счета 45 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Стоимость материалов по твердым ценам между различными счетами издержек производства и другим направлениям выбытия материалов распределяют на основании ведомости распределения материалов, которую составляют по данным первичных документов о расходе материалов.

По истечении месяца определяют разницу между фактической себестоимостью израсходованных материалов и стоимостью их по твердым учетным ценам. Разницу списывают на те же счета затрат, на которые были списаны материалы по твердым учетным ценам (счета 20, 23,25,26 и др.). При этом 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.

Если синтетический учет материальных ценностей ведут по учетным ценам, то помимо счетов по учету материально-производственных запасов (10, 41, 43) используют счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

На малом предприятии сферы ЖКХ должен быть определен круг лиц, отвечающих за сохранность материально - производственных запасов, с которыми заключаются договоры о полной материальной ответственности. Наряду с этим руководитель определяет должностных лиц, имеющих право подписи на выдачу особо дефицитных и дорогостоящих ценностей.

Материально - производственные запасы получают со склада поставщика, от транспортной организации и других посреднических организаций в порядке, по качеству и количеству, установленных договором.

Операции, связанные с поступлением, внутренним перемещением и отпуском материально - производственных запасов, должны оформляться на предприятии первичными учетными документами типовой формы, утвержденными Постановлением Госкомстата РФ, либо разработанными самим предприятием, если они отсутствуют в составе типовых форм. Первичный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это невозможно - непосредственно по ее окончании.

Порядок учета транспортно-заготовительных расходов (ТЗР) определен Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденными приказом Минфина России от 28.12.2002 N119н. В соответствии с п. 5 ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов" материалы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Структура фактической себестоимости включает три составляющие:

\* суммы, уплачиваемые поставщикам по договору;

\* транспортно-заготовительные расходы;

\* расходы на доведение материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

В перечень расходов, включаемых в состав транспортно-заготовительных, входят:

\* суммы, уплачиваемые организациям за информационные, консультационные услуги, связанные с приобретением материальных ценностей;

\* комиссионные вознаграждения посредническим организациям;

\* таможенные пошлины и сборы;

\* суммы, уплачиваемые транспортным организациям за перевозку груза;

\* расходы на погрузку материалов в транспортные средства;

\* плата за хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, в портах, на пристанях;

\* расходы на содержание специальных заготовительных пунктов, складов и агентств, организованных в местах заготовок;

\* расходы на командировки, связанные с непосредственным заготовлением материалов;

\* расходы на содержание заготовительно-складского аппарата организации;

\* стоимость потерь в пути поставленных материалов в пределах норм естественной убыли;

\* проценты по кредитам банков и займам, полученным на приобретение материалов до принятия их к бухгалтерскому учету;

\* иные расходы, непосредственно связанные с процессом приобретения и заготовления материалов.

К иным расходам, в частности, относится разница между учетной и договорной ценой материалов (п. 80 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов). В качестве учетных цен могут быть приняты: договорные цены, фактическая себестоимость материалов предыдущего отчетного периода (месяца или года), планово-расчетные цены и средняя цена как разновидность планово-расчетной. Предприятие самостоятельно определяет и отражает в учетной политике применение учетных цен и их вид.

Согласно п. 83 Методических указаний ТЗР могут учитываться с использованием одного из трех вариантов:

1) на счете 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" с последующим их отнесением на счет 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей";

2) на субсчете "ТЗР" к счету 10 "Материалы";

3) на счете 10 "Материалы", если оценка материалов при их поступлении формируется по фактическим затратам с учетом ТЗР.

При третьем варианте говорить об особом учете ТЗР, по существу, не представляется возможным, так как, скорее, это способ оценки материалов в бухгалтерском учете без применения учетных цен, т. е. по фактическим затратам. В силу того, что такой способ формирования оценки материалов является очень трудоемким и предполагает своевременное наличие достоверной информации о транспортно-заготовительных расходах по каждой отдельной партии материалов, практически он может применяться только на отдельных предприятиях с ограниченной номенклатурой материалов и небольшим количеством отдельных поставок в течение отчетного периода. Данный способ оценки материалов можно эффективно применять при организации количественного учета материалов на складах. Однако п. 264 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов предусмотрено применение данной схемы учета и при количественно-суммовом складском учете. На практике при ведении количественно-суммового складского учета материалов применяются учетные цены и схемы синтетического учета по первому и второму вариантам.

Два первых варианта предусматривают применение учетной цены материалов и обособленное отражение ТЗР либо в составе собственно счета 10 "Материалы", либо на счете 16 "Отклонение в стоимости материалов". Однако для принятия решений по управлению запасами и процессом заготовления материалов, а также формирования себестоимости продукции (работ, услуг) учет ТЗР независимо от того, на каком счете они учитываются, должен быть организован по отдельным группам, видам материалов. Степень детализации учетных групп ТЗР в соответствии с учетными группами материалов определяется задачами управления на каждом отдельном предприятии. Методическими указаниями разрешается вести учет ТЗР в целом, а не по группам, в двух случаях: во-первых, если нет значительного различия между отдельными группами в удельном весе ТЗР в общей сумме затрат на приобретение и заготовление материалов; во-вторых, если нет возможности их отнесения непосредственно к конкретным группам материалов (например, содержание заготовительно-складского аппарата предприятия). Первое условие практически не выполняется, так как различные группы материалов приобретаются у разных поставщиков и, как правило, в разных регионах. Материалы, которые включаются в одну группу, также приобретаются по договорам с разными поставщиками, заключенным на различных условиях, в частности, условиях поставки. Поэтому различия в удаленности поставщиков от предприятия в условиях договоров приводят к существенным колебаниям удельного веса ТЗР в составе затрат на приобретение материалов. Еще одним обстоятельством, ограничивающим возможности применения данного способа учета ТЗР, является колебание удельного веса по отчетным периодам. Если хотя бы в одном месяце отчетного года величина колебаний превышает предельно допустимый уровень (5%), то необходимо распределять ТЗР по группам материалов.

Необходимость отнесения расходов на содержание заготовительно-складского аппарата предприятия на счета учета материалов или отклонений в стоимости материальных ценностей в соответствии с п. 6 ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов" и п. 70 Методических указаний обусловливает применение специального собирательно-распределительного счета для отражения всех затрат данного подразделения и последующего отнесения на соответствующие счета учета затрат на приобретение материалов. Представляется целесообразным для этих целей применять счет 23 "Вспомогательные производства". По дебету счета отражаются все затраты, связанные с содержанием данного структурного подразделения, а по кредиту - отнесение данных расходов на субсчет "ТЗР" к счету 10 "Материалы" или 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей". Такой порядок учета расходов на содержание заготовительно-складского аппарата предприятия позволяет распределить данные расходы по группам материалов.

Возможен и иной вариант учета расходов на содержание структурного подразделения: расходы отражаются непосредственно на счете 10 "Материалы" или 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей". В этом случае данные расходы учитываются на самостоятельном субсчете к данным счетам без их распределения по группам материальных ценностей.

До вступления в действие Методических указаний по учету материально-производственных запасов существовало три основных правила списания ТЗР:

\* списание должно производиться ежемесячно;

\* списание производится на те счета, на которые списаны материалы;

\* величина ТЗР определяется пропорционально учетной стоимости материалов.

Пунктом 88 Методических указаний определен принципиально новый порядок списания ТЗР: ТЗР могут в конце отчетного периода сразу списываться на счета учета затрат или продаж (прочих расходов).

Такой порядок учета ТЗР может применяться только в том случае, если величина данных расходов не превышает 10% учетной стоимости материалов. Предприятие в учетной политике должно указать, какой способ списания ТЗР будет применяться. В силу того, что положения учетной политики в течение одного отчетного года не могут быть изменены, в бухгалтерском учете следует применять только один из способов списания ТЗР. Если в течение года доля ТЗР увеличилась и превысила 10% учетной цены, то применять способ полного списания ТЗР согласно п. 88 Методических указаний нельзя. В этом случае предприятие должно распределить сумму транспортно-заготовительных расходов с начала года между материалами, числящимися на складе, отпущенными в производство, реализованными или списанными по иным причинам.

В Методических указаниях не уточняется возможность применения такого способа по отдельным группам материальных ценностей. Представляется, что поскольку не уточняется порядок применения данного способа, то в том случае, если ТЗР учитываются по группам и видам материальных ценностей, то и применение способа списания транспортно-заготовительных расходов единовременно без распределения возможно в том случае, если по всем группам материалов выполняется требование о непревышении величиной ТЗР 10% учетной стоимости материалов. Если хотя бы для одной группы такое условие не выполняется, то ТЗР распределяются на остаток материалов на складе.

Пунктом 88 Методических указаний предусмотрено право предприятий ежемесячно полностью списывать ТЗР на увеличение стоимости израсходованных (списанных) материалов, если их удельный вес не превышает 5% учетной стоимости материалов. Однако данный абзац полностью повторяет условие полного списания без распределения ТЗР, если их доля не превышает 10%.

Предприятиям также предоставлено право в отчетном периоде (месяце) списывать ТЗР, распределив их по проценту, сложившемуся на начало отчетного периода или по нормативному, закрепленному в плановых калькуляциях. В следующем отчетном периоде бухгалтер должен определить степень соответствия фактических ТЗР, подлежащих списанию, и списанных по установленным правилам. Если колебания будут существенными, то необходимо провести корректировку ТЗР, списываемых в следующем отчетном периоде. Очевидно, что данный порядок списания ТЗР предполагает применение процента или доли ТЗР в учетной стоимости материалов в периоде, следующем за периодом определения этого процента (доли). Такой подход представляется целесообразным для формирования отчетности о себестоимости продукции (работ, услуг) в условиях, когда информация о ТЗР поступает в бухгалтерию с большим опозданием или затраты на ее определение требуют дополнительного времени (оценка расходов на содержание заготовительно-складского аппарата предприятия).

В соответствии с Методическими указаниями предприятия могут округлять удельный вес ТЗР до целых единиц.

Таким образом, предприятие должно внести дополнения в учетную политику по следующим элементам:

\* вид учетной цены материалов;

\* возможность учета ТЗР без распределения на группы материалов;

\* возможность единовременного списания ТЗР в отчетном периоде на счета учета расходов без их распределения на остаток материалов на складе;

\* применение процента распределения, округленного до целых единиц.

Учет выбытия материалов. Зачастую у организации накапливаются излишки материалов, которые не используются в процессе производства. Такие материалы могут быть проданы.

Выручка от продажи материалов отражается следующим образом:

Д-т сч. 62 К-т сч. 91-1 - отражена выручка от продажи материалов.

Если материалы облагаются НДС, этот налог начисляется такой проводкой:

Д-тсч. 91-2 К-тсч 68, субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен НДС с выручки от продажи материалов.

Себестоимость проданных материалов списывается следующей проводкой:

Д-тсч. 91-2 К-тсч 10 - списана себестоимость проданных материалов.

В конце месяца определяется финансовый результат от продажи материалов:

Д-т сч. 91-9 К-т сч 99 - отражена прибыль от продажи материалов ил и

Д-т сч. 99 К-т сч 91-9 - отражен убыток от продажи материалов.

Пример. У ОАО "Актив" образовались излишки пиломатериалов, себестоимость которых составила 60 000 руб. Было принято решение продать пиломатериалы за 120 000 руб. (в том числе НДС - 18 305 руб.)

Бухгалтер ОАО "Актив" должен сделать следующие проводки:

Д-тсч. 62 К-тсч 91-1 - 120 000руб. - отражена выручка от продажи материалов;

Д-тсч. 51 К-тсч 62 - 120 000 руб. - поступили денежные средства от покупателя:

Д-тсч 91-2 К-тсч 68, субсчет "Расчеты по НДС" - 18 305 руб. - начислен НДС к уплате в бюджет;

Д-т сч 91-2 К-т сч 10 - 60 000 руб. - списана себестоимость проданных материалов;

Д-т сч 91-9 К-т сч 99 - 41 695 руб. - отражена прибыль от продажи материалов.

При передаче материалов безвозмездно в учете делается следующая запись:

Д-т сч 91-2 К-т сч 10 - списаны материалы, переданные безвозмездно.

После передачи материалов начисляется НДС:

Д-т сч. 91-2 К-т сч 68, субсчет "Расчеты по НДС" - начислен НДС по материалам, переданным безвозмездно.

**Вопрос 40. Оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод учета производственных запасов**

Одним из наиболее прогрессивных методов бухгалтерского учета является сальдовый метод.

При сальдовом методе бухгалтерия не дублирует складского сортового учета ни в отдельных карточках аналитического учета, ни в оборотных ведомостях, а использует в качестве регистров аналитического учета карточки учета материалов, ведущиеся на складах.

Ежедневно или в другие установленные сроки (не реже одного раза в неделю) работник бухгалтерии проверяет правильность произведенных кладовщиком записей в карточках учета материалов и подтверждает их своей подписью на самих карточках. В конце месяца заведующий складом, а в некоторых случаях работник бухгалтерии переносит количественные данные об остатках на первое число месяца по каждому номенклатурному номеру материалов из карточек учета материалов в ведомость учета остатков материалов на складе (без оборотов прихода и расхода).

После проверки и визирования работником бухгалтерии ведомость остатков передается в бухгалтерию, где остатки материалов таксируют по учетным ценам и выводят их итоги по отдельным учетным группам материалов и в целом по складу.

**Вопрос 41. Инвентаризация и переоценка производственных запасов**

В действующих организациях инвентаризация производственных запасов осуществляется не менее одного раза в год перед составлением бухгалтерской отчетности, кроме запасов, инвентаризация которых проводилась не ранее 1 октября отчетного года.

Проведение инвентаризации обязательно также в следующих случаях:

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

при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;

в случаях пожара, стихийных бедствий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации или нормативными актами Министерства финансов России.

Инвентаризация материалов осуществляется инвентаризационными комиссиями при обязательном участии материально ответственных лиц. К началу инвентаризации в карточках складского учета должны быть отражены все операции по движению материалов; по каждому из них выведены остатки на день инвентаризации; первичные документы по движению материалов необходимо сдать в бухгалтерию и подвергнуть бухгалтерской обработке. Факт сдачи всех документов в бухгалтерию и отсутствия неоприходованных или несписанных ценностей материально ответственные лица подтверждают письменно.

Данные инвентаризационных описей используются для составления сличительных ведомостей, в которых фактические данные описей сопоставляются с учетными данными. При выявлении недостач или излишков материально ответственные лица должны дать им соответствующие объяснения. Комиссия устанавливает характер, причины выявленных расхождений или порчи материалов и определяет порядок регулирования разниц и возмещения потерь.

Недостачи материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденных в установленном законодательством порядке, списывают с кредита счета «Недостачи и потери от порчи ценностей» на издержки производства или обращения хозяйствующих субъектов или на уменьшение финансирования (фондов) у бюджетных организаций. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм. Нормы естественной убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостач.

Недостачи сверх норм естественной убыли, потери от порчи, а также похищенные ценности списываются на счета виновных лиц и оформляются бухгалтерской записью:

Дебет сч. 73-АП «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет по возмещению материального ущерба),

Кредит сч. 98-АП «Доходы будущих периодов» (субсчет).

Переоценка материальных ценностей осуществляется в соответствии с действующим законодательством (по решениям правительства Российской Федерации) в связи с изменением цен и тарифов.

Хозяйствующим субъектам предоставлено право доводить стоимость производственных запасов, на которые цена в течение года снизилась либо которые морально устарели или частично потеряли свое первоначальное качество, в конце отчетного года до цен возможной реализации, если они ниже первоначальной стоимости заготовления (приобретения). Разницу в ценах относят на финансовые результаты. Эта операция в бухгалтерском учете оформляется следующей записью:

Дебет сч. 99-АП «Прибыли и убытки»,

Кредит сч. 10-А «Материалы» и др.

**Вопрос 42. Формы и системы оплаты труда**

Формы, системы и размер оплаты труда работников предприятия, премии, надбавки, а также другие виды доходов устанавливаются предприятием самостоятельно. Вопросы оплаты труда регулируются с помощью договоров (контрактов).

Конституция РФ гарантирует вознаграждение за труд без какой бы то ни было дискриминации и не ниже установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда, а предприятие обеспечивает гарантированный законом минимальный размер оплаты труда.

Месячная оплата труда работника, полностью отработавшего определенную на этот период норму рабочего времени и выполнившего свои трудовые обязанности, не может быть ниже минимального месячного размера оплаты труда.

Минимальный размер оплаты труда устанавливается одновременно на всей территории Российской Федерации федеральным законом и не может быть ниже величины прожиточного минимума трудоспособного населения.

В минимальный размер оплаты труда не включаются доплаты и надбавки, а также премии и другие поощрительные или компенсационные выплаты.

Установленный минимальный размер оплаты труда применяется исключительно:

для регулирования оплаты труда;

для определения размеров пособий по временной нетрудоспособности;

для определения размеров выплат в возмещение вреда, причиненного увечьем, профессиональным заболеванием или иным повреждением здоровья, связанными с исполнением трудовых обязанностей.

С 1 января 2009 г. вступил в силу Федеральный закон от 24.06.2008 N 91-ФЗ "О внесении изменений в статью 1 Федерального закона "О минимальном размере оплаты труда" и другие законодательные акты Российской Федерации", в соответствии с которым минимальная заработная плата возросла до 4330 руб.

Труд работников оплачивается повременно, сдельно или по иным системам оплаты труда. Оплата может производиться за индивидуальные и коллективные результаты работы.

Для усиления материальной заинтересованности работников в выполнении планов и договорных обязательств, повышении эффективности производства и качества работы могут вводиться системы премирования, вознаграждение по итогам работы за год, другие формы материального поощрения.

В соответствии со статьей 41 ТК РФ в коллективный договор могут включаться взаимные обязательства работодателя и работников по следующим вопросам оплаты труда:

• форма, система и размер оплаты труда, выплата пособий, компенсаций;

• механизм регулирования оплаты труда с учетом роста цен, уровня инфляции, выполнения показателей, определенных коллективным договором.

Вид, систему оплаты труда, размеры тарифных ставок, окладов, премий и других поощрительных выплат, а также соотношение в их размерах между отдельными категориями персонала, определяют самостоятельно предприятия (организации) и фиксируют их в коллективных договорах. Премирование работников по итогам работы за квартал (год) осуществляется на основании Положений, утвержденных администрацией предприятия совместно с представителем профсоюза предприятия.

Основными формами оплаты труда являются повременная и сдельная.

Повременная — форма заработной платы, при которой заработная плата зависит от количества затраченного времени (фактически отработанного) с учетом квалификации работника и условий труда.

Сдельная - форма заработной платы, при которой заработок зависит от количества произведенных единиц продукции с учетом их качества, сложности и условий труда.

Бестарифная система оплаты труда ставит заработок работника в полную зависимость от конечных результатов работы коллектива и представляет собой его долю заработанном всем коллективом фонде оплаты труда. При этой системе не устанавливается твердого оклада или тарифной ставки, а, как правило, эта доля определяется на основе присвоенного работнику коэффициента, который определяет уровень его трудового участия.

Оплата труда руководителей, специалистов и служащих производится, как правило, на основе должностных окладов. Условия о размере должностного оклада или ином виде оплаты труда относятся к числу существенных условий труда и устанавливаются индивидуально по соглашению сторон при заключении трудового договора (контракта). При этом размеры окладов для специалистов и служащих организации устанавливают без соблюдения средних окладов по штатному расписанию и без учета соотношений численности работников различных категорий. Законами и иными нормативно-правовыми актами может быть установлен другой порядок определения размеров оплаты труда для руководителей, специалистов и служащих (в процентах от выручки, в долях от прибыли и другие) в соответствии с должностью и квалификацией работника.

Надбавки к должностному окладу устанавливаются за сложность, напряженность, высокие достижения в труде, специальный режим работы.

Сложность выполняемой работы заключаются в комплексном характере и важности решаемых вопросов, в работе по нескольким направлениям, совмещении одновременно ряда функций, значительном объеме выполняемых поручений руководителя.

Высокие достижения в труде заключаются в новизне и эффективности предложенных решений, степени творческого участия в работе, высоком коэффициенте исполнительской дисциплины.

Режим рабочего времени должен предусматривать продолжительность рабочей недели (пятидневная с двумя выходными днями, шестидневная с одним выходным днем, рабочая неделя с предоставлением выходных дней по скользящему графику, неполная рабочая неделя), работу с ненормированным рабочим днем для отдельных категорий работников, продолжительность ежедневной работы (смены), в том числе неполного рабочего дня (смены), время начала и окончания работы, время перерывов в работе, число смен в сутки, чередование рабочих и нерабочих дней, которые устанавливаются правилами внутреннего трудового распорядка в соответствии с трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, а для работников, режим рабочего времени которых отличается от общих правил, установленных у данного работодателя, - трудовым договором.

Материальное стимулирование работников. В социологии труда обосновывается закономерность, которая говорит о том, что если администрация замечает каждое проявление активности работником и его поощряет, то активность работнике возрастает, они работают более эффективно, а организация получает большую прибыль.

Повышение производительности труда, как правило, приносит дополнительную прибыль, поэтому для того, чтобы стимулировать повышение производительности труда, целесообразно установить, где это возможно, премию в виде процента от полученного дохода, от прибыли, образующейся в результате повышения производительности труда.

Улучшение качества обслуживания также повышает престиж организации и также является условием получения дополнительных прибылей.

Система премирования должна убедить работника, что в организации существует четкая связь между активностью работника, результатами его деятельности и поощрениями, которые он получает, возможностями удовлетворить свои личные потребности.

Под премированием следует понимать выплату работникам денежных сумм сверх основного заработка в целях поощрения достигнутых успехов, выполнения обязательств и стимулирования дальнейшего их возрастания.

Для усиления материальной заинтересованности работников в выполнении планов и договорных обязательств, повышении эффективности производства и качества работы могут вводиться:

• системы премирования;

• вознаграждение по итогам работы за год;

• другие формы материального поощрения.

Премиальная система оплаты труда предполагает выплату премии определенному кругу лиц на основании заранее установленных конкретных показателей и условий премирования, обусловленных положениями о премировании. На основании таких премиальных положений у работника при выполнении им показателей и условий премирования возникает право требовать выплату премии, у организации - обязанность уплатить эту премию. Именно такие премии являются составной частью сдельно-премиальной и повременно-премиальной системы оплаты труда.

**Вопрос 43. Документальное оформление операций по учету личного состава работников, начислению и выплате заработной платы. Расчет доплат и надбавок**

Для учета личного состава, начисления и выплат заработной платы используют следующие формы документов.

1) приказ (распоряжение) (формы Т-1) о приеме на работу составляется на каждого члена трудового коллектива работником отдела кадров. На оборотной стороне указывают в качестве кого может быть использован работник, его разряд, оклад, испытательный срок;

2) личная карточка (формы Т-2) заполняется на каждого работника организации в одном экземпляре. В восьми ее разделах содержатся сведения о работнике (фамилия, имя, отчество, дата и место рождения, образование и т.д.), сведения о воинском учете, назначении и перемещении, отпуске и другие;

3) приказ ( распоряжение) (формы Т-5) о переводе на другую работу;

4) приказ ( распоряжение) (формы Т-6) о предоставлении отпуска;

5) приказ (распоряжение) (формы Т-8) о прекращении трудового договора. Указывают причину увольнения, расчет по начисленным и удержанным суммам и приводятся сведения о несданных имущественных ценностях.

Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (формы Т-12) и Табель учета использования рабочего времени (формы Т-13) применяют для осуществления табельного учета и контроля трудовой дисциплины.

Учет выработки рабочих в организациях осуществляют мастера, бригадиры и другие работники, на которых возложены эти обязанности. Для учета выработки применяют различные формы первичных документов: наряды на сдельную работу, ведомости учета выполненных работ и другие. Независимо от формы первичные документы содержат в себе следующие реквизиты: место работы (цех, участок), время работы (дата), наименование и разряд работы, количество и качество работы, фамилии, инициалы, табельные номера и разряды рабочих, норму времени и расценку за единицу работы, сумму заработной платы рабочих, шифры учета затрат, на которые относится начисленная заработная плата, количество нормо - часов по выполненной работе.

Оформленные первичные документы по учету выработки и выполненных работ вместе со всеми дополнительными документами (листками на оплату простоев, на доплаты, актами о браке и др.) передаются в бухгалтерию. Для определения суммы заработной платы, подлежащей выдаче на руки работникам, необходимо определить сумму заработка работников за месяц и произвести из этой суммы удержания. Эти расчеты производят обычно в расчетно-платежной ведомости (форма №19), которая служит и для выплаты заработной платы за месяц. В левой части этой ведомости записывают суммы начисленной заработной платы по ее видам (сдельно, повременно, премии и разного рода оплаты), а в правой - удержания по их видам и сумму к выдаче. На каждого работника в ведомости отводят одну строку.

На ряде предприятий применяют вместо расчетно-платежной ведомости отдельно расчетную ведомость и платежные ведомости. В расчетной ведомости определяют суммы заработной платы, подлежащие выплате. Платежную ведомость используют лишь для выплаты заработной платы.

Аванс за первую половину месяца выдают по платежной ведомости. Сумму аванса обычно определяют из расчета 40% заработка по тарифным ставкам или окладам.

Заработную плату выдают из кассы в течение трех дней. По истечение этого срока кассир против фамилий работников, не получивших заработную плату, делают отметку “депонировано”, составляет реестр не выданной заработной платы и на титульном листе ведомости указывает фактически выданную заработную плату и неполученную заработную плату. Суммы невыплаченной заработной платы по истечении трех дней сдают в банк на расчетный счет.

Выплаты, не совпадающие со временем общей выдачи заработной платы (внеплановые авансы, отпускные) производят по расходным кассовым ордерам, на которых делают пометку “Разовый расчет по заработной плате”. Расчетно-платежная ведомость является регистром аналитического учета расчета с рабочими по заработной плате.

На предприятиях на каждого работника открывают лицевые счета (формы Т-54), на лицевой стороне указывают необходимые сведения о работнике (семейное положение, разряд, оклад, стаж), а на обратной стороне - все виды начислений и удержаний из заработной платы за каждый месяц. По этим данным легко рассчитать средний заработок за любой период времени. По истечении месяца для проверки правильности в карточках необходимо составить оборотные ведомости по аналитическим счетам.

Договор гражданско-правового характера (подряда, поручения, аренды, купли - продажи, мены, комиссии и др.) заключаются между организацией и работниками, привлекаемыми со стороны для выполнения конкретных работ, которые организация не может выполнить своими силами. Выполненные по договору работы оплачивают по счету - заявлению исполнителя, форму которого разрабатывает сама организация. Основанием для оплаты работ служит резолюция руководителя организации.

На основании ст. 135 ТК РФ заработная плата устанавливается работнику трудовым договором в соответствии с действующей у данного работодателя системой оплаты труда. Она исчисляется исходя из размера тарифных ставок, окладов (должностных окладов), доплат и надбавок. При этом возникают различные вопросы, на которые найти однозначные ответы в нормативно-правовой базе достаточно трудно.

Какие существуют доплаты и надбавки и как они исчисляются?

В коллективных договорах, соглашениях, локальных нормативных актах предприятия, организации и индивидуальные предприниматели предусматривают перечень доплат и надбавок, порядок и условия их выдачи, а также их размеры.

Доплаты

Согласно ст. 149 ТК РФ при выполнении работ в условиях, отличающихся от нормальных, работнику могут быть установлены доплаты компенсирующего характера, предусмотренные коллективным, трудовым договорами:

–за тяжелые, вредные или опасные работы;

–за работу в местностях с особыми климатическими условиями;

–за работу в ночное время;

–за работу в выходные и нерабочие праздничные дни;

–за выполнение работ различной квалификации;

–за совмещение профессий.

При этом нужно учитывать следующее:

–установленные размеры доплат не могут быть ниже предусмотренных законодательством;

–доплаты устанавливаются всем без исключения работникам, занятым на соответствующих работах.

Заслуживает особого внимания порядок начисления оплаты работ различной квалификации, связанный с определенными трудностями, поскольку ее путают с оплатой труда при совмещении профессий (должностей).

Рассмотрим особенности исчисления оплаты работ различной квалификации, совмещения профессий (должностей) и исполнения обязанностей временно отсутствующего работник

Оплата труда при выполнении работ различной квалификации регламентируется ст. 150 ТК РФ. Следует учитывать, что выполнение таких работ осуществляется в рамках одной профессии или должности (одной трудовой функции) и в течение нормальной продолжительности рабочего времени. В соответствии с Трудовым кодексом труд работника, выполняющего работы различной квалификации, должен оплачиваться исходя из расценок по более высокой квалификации. Соответственно, доплаты, например, за особые условия работы, климатические условия исчисляются исходя из процентной ставки доплаты к окладу, установленному по более высокой квалификации.

**Вопрос 44. Оплата отпуска, начисление пособий по временной нетрудоспособности**

В соответствии с выбранной учетной политикой для целей бухгалтерского учета организация может создавать или не создавать резерв для выплаты предстоящих отпускных.

Если выбрана политика без создания резерва, учет отпускных, единого социального налога и взноса на обязательное страхование от несчастных случаев отражается в бухгалтерском учете записями:

Дебет 20, 25, 26, 44 Кредит 70, 69

Дебет проводки зависит от того каким работникам каких подразделений начисляется отпуск.

Учет выплаты отпускных работникам отражается записью:

Дебет 70 Кредит 50

Параллельно с этой проводкой делается проводка на удержание НДФЛ:

Дебет 70 Кредит 68

Нередко отпуск работника приходится на два месяца. В таких случаях необходимо учитывать, что в соответствии с п. 18 ПБУ 10/99 расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления. Сумма отпускных, относящаяся к следующему месяцу, в учете текущего месяца отражается на счете 97 "Расходы будущих периодов".

Если выбрана политика с созданием резерва, проводки формируются по-другому.

Операции по формированию резерва на оплату отпусков отражаются в бухгалтерском учете проводкой:

Дебет 20, 25, 26, 44 Кредит 96

Расходы на оплату отпусков списываются за счет созданного резерва:

Дебет 96 Кредит 70, 69

Выплата отпускных осуществляется аналогично тому, как она производится без создания резерва.

В соответствии со статьей 183 Трудового Кодекса РФ размеры пособий по временной нетрудоспособности и условия их выплаты устанавливаются федеральным законом.

На сегодняшний день по вопросам, касающихся размеров, порядка исчисления и выплаты пособия по временной нетрудоспособности, необходимо использовать:

Федеральный закон от 16.07.1999 N 165-ФЗ "Об основах обязательного социального страхования" (в ред. 05.03.2004);

Федеральный закон от 19.05.1995 N 81-ФЗ «О государственных пособиях граждан имеющих детей» (в ред. от 22.08.2004)

Федеральный Закон от 08.12.2003 № 166-ФЗ «О бюджете фонда социального страхования РФ на 2004 год».

Федеральный Закон от 29.12.2004 № 202-ФЗ «О бюджете фонда социального страхования РФ на 2005 год».

Постановление Совмина СССР и ВЦСПС от 23.02.1984 N 191 (ред. от 14.08.1991) "О пособиях по государственному социальному страхованию" (применяется в части не противоречащей ТК до введения в действие федерального закона, устанавливающего условия выплаты пособий по временной нетрудоспособности (статьи 183 и 423 Трудового кодекса РФ).

Постановление Президиума ВЦСПС от 12.11.1984 N 13-6 "Положение о порядке обеспечения пособиями по государственному социальному страхованию " (в ред. от 15.04.1992, с изм. от 18.02.1999).

Дополнительные разъяснения по исчислению среднего заработка даны в Постановлении Минтруда РФ от 24.12.2003 N 89 "Об утверждении разъяснений "Об исчислении среднего заработка при расчете пособий по временной нетрудоспособности и пособий по беременности и родам в 2004 году" Примеры расчета больничных были приведены Фондом социального страхования в Письме от 05.02.2004 года № 02-18/07-773.

С 1 января 2005 года следует обратить внимание на следующие моменты:

1. В соответствии с п.2 ст.8 Федерального закона от 29.12.2005 N 202-ФЗ "О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2005 год" максимальный размер пособия по временной нетрудоспособности за полный календарный месяц не может превышать 12 480 руб (в 2004 году было 11 700 руб). При этом согласно разъяснениям, приведенным в Письме ФСС РФ от 18.02.2002 N 02-18/05/1136 "О пособиях по временной нетрудоспособности и по беременности и родам", если временная нетрудоспособность продолжалась не полный календарный месяц, дневное (часовое) пособие, исчисленное в установленном порядке из фактического заработка работника (в процентах, в зависимости от продолжительности непрерывного трудового стажа и других обстоятельств), не должно превышать максимальную величину дневного (часового) пособия в данном календарном месяце, рассчитанную исходя из максимального размера пособия за полный календарный месяц. Т.е например, если сотрудник проболел в январе 10 дней, то максимальная величина пособия будет 8 320 руб (12 480/15\*10).

2. В соответствии с п.1 ст.8 Федерального закона от 29.12.2005 N 202-ФЗ "О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2005 год" пособие по временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые два дня нетрудоспособности выплачивается за счет средств работодателя. Причем имеется ввиду календарных дня, а не рабочих. Т.е если сотрудник заболел в пятницу, а суббота для него является выходным днем, то за счет работодателя выплачивается только один день – пятница.

Эти расходы учитываются для целей налогообложения в соответствии с пп. 48.1) п.1 Статьи 264 в составе прочих расходов связанных с производством и реализацией. Т.е всегда включаются в состав косвенных расходов и списывается единовременно не зависимо от того, участвует сотрудник непосредственно в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, или нет (п.1 Ст. 318 НК РФ).

Эти суммы не облагаются единым социальным налогом и взносами на обязательное пенсионное страхование, а также взносами на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Такой же точки зрения придерживается и ФСС РФ в своем Письме от 15.02.05 №02-18/07-1243 «Ответы на вопросы о применении п.1 Ст.8 Федерального Закона от 29.12.04 №202-ФЗ» .

Также следует учесть, что работодатель выплачивает пособие по временной нетрудоспособности за первые два дня за счет собственных средств только в случае заболевания или полученной травмы самого работника. Что касается пособий по временной нетрудоспособности в связи с необходимостью по уходу за заболевшем члене семьи или ребенком, то пособие выплачивается с 1-го дня наступления страхового случая за счет средств ФСС РФ (Письмо ФСС РФ от 18.01.05 №02-18/07-306).

**Вопрос 45. Удержания из заработной платы**

Перечень оснований и размеров удержаний из заработной платы регулируется статьями 137 и 138 ТК РФ.В статье 137 перечислены удержания, производимые работодателем в свою пользу в счет погашения задолженности перед ним работника:

для возмещения неотработанного аванса, выданного работнику в счет заработной платы;

для погашения неизрасходованного и своевременно не возвращенного аванса, выданного в связи со служебной командировкой или переводом на другую работу в другую местность, а также в других случаях;

для возврата сумм, излишне выплаченных работнику вследствие счетных ошибок, а также сумм, излишне выплаченных работнику в случае признания органом по рассмотрению индивидуальных трудовых споров вины работника в невыполнении норм труда или простое;

при его увольнении до окончания того рабочего года, в счет которого он уже получил ежегодный оплачиваемый отпуск, за неотработанные дни отпуска. Однако при увольнении по основаниям, которые с точки зрения законодателя являются уважительными и которые перечислены в данном пункте, удержание за неотработанные дни отпуска не производится.

Перечисленные удержания работодатель вправе произвести, если работник не оспаривает их основания и размер, и если не истек месячный срок, установленный для добровольного возвращения сумм. Если хотя бы одно из этих условий не соблюдено (работник оспаривает удержание или месячный срок истек), то работодатель теряет право на бесспорное взыскание сумм, и оно может быть осуществлено только в судебном порядке.

Кроме того, удержания из заработной платы производятся для погашения обязательств работника перед государством (налоги, штрафы) и перед третьими лицами (алименты, выплаты по исполнительным листам). Но само удержание во всех случаях осуществляет работодатель, поскольку он начисляет и выплачивает заработную плату.

В последней части статьи 137 ТК РФ установлено общее правило, по которому излишне выплаченная заработная плата взысканию не подлежит. Исключение составляют следующие случаи:

заработная плата излишне выплачена в результате счетной ошибки;

органом по рассмотрению индивидуальных трудовых споров признана вина работника в невыполнении норм труда или простое;

заработная плата была излишне выплачена работнику в связи с его неправомерными действиями, установленными судом.

В этих случаях удержание также производится в месячный срок со дня обнаружения факта излишней выплаты.

По общему правилу, изложенному в статье 138 ТК РФ, удержания из заработной платы, производимые работодателем в силу предоставленных ему прав, не могут превышать 20% от заработной платы, причитающейся работнику, (за вычетом НДФЛ).

Другие правила действуют при удержаниях из заработной платы по исполнительным документам. В соответствии с Федеральным законом от 21 июля 1997 года №119-ФЗ «Об исполнительном производстве» при исполнении исполнительного документа с должника не может быть удержано более 50% от заработной платы до полного погашения взыскиваемых сумм. При удержании из заработной платы по нескольким исполнительным документам за работником должно быть сохранено 50% заработка. Ограничения размера удержаний не применяются при отбытии исправительных работ, взыскании алиментов на несовершеннолетних детей, возмещении вреда, причиненного здоровью, возмещении вреда лицам, понесшим ущерб в результате смерти кормильца, и возмещении за ущерб, причиненный преступлением. В перечисленных случаях размер удержаний не может превышать 70% от заработной платы.

Взыскание не может быть обращено на денежные суммы, выплачиваемые:

1) в возмещение вреда, причиненного здоровью, а также в возмещение вреда лицам, понесшим ущерб в результате смерти кормильца;

2) лицам, получившим увечье (ранения, травмы, контузии) при исполнении ими служебных обязанностей, и членам их семей в случае гибели (смерти) указанных лиц;

3) в связи с рождением ребенка; многодетным матерям; одиноким отцу или матери; на содержание несовершеннолетних детей в период розыска родителей; пенсионерам и инвалидам I группы по уходу за ними; потерпевшим на дополнительное питание, санаторно-курортное лечение, протезирование и расходы по уходу за ними в случае причинения вреда здоровью; по алиментным обязательствам;

4) за работу во вредных условиях труда или в экстремальных ситуациях, а также гражданам, подвергшимся воздействию радиации вследствие аварий на АЭС, и в иных случаях, установленных законодательством Российской Федерации;

5) организацией в связи с рождением ребенка, со смертью родных, с регистрацией брака (статья 69 Федерального закона от 21 июля 1997 года №119-ФЗ «Об исполнительном производстве»).

**Вопрос 46. Синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда**

Учет расчетов по оплате труда регламентируется основными положениями по учету труда и заработной платы, положением о порядке обеспечения пособиями по государственному страхованию, положением о порядке выплаты дивидендов по акциям и процентов по облигациям и другими.

Учет расчетов по оплате труда и другим выплатам с каждым из работающих ведется в аналитических счетах (лицевых счетах), открываемых на каждого работника.

Для идентификации работающих каждому присваивается табельный номер, и он указывается во всех документах, связанных с расчетами по оплате труда.

Учет расчетов по оплате труда в лицевых карточках ведется нарастающим итогом в течение года. Лицевые счета работников должны храниться в архиве предприятия в течение 75 лет.

Для учета налога на доходы физических лиц на каждого работника открывается налоговая карточка.

Учет начисления и выдачи заработной платы и других оплат ведется на пассивном счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

**Вопрос 47. Учет расчетов с внебюджетными фондами**

Перечень выплат на которые начисляются страховые взносы

Страховые взносы (платежи) во внебюджетные фонды начисляются предприятиям на все виды выплат (в денежном или натуральном выражении) по всем основаниям включая штатных, внештатных, сезонных, временных, совместителей, а также выполняющих разовые, случайные и кратковременные работы.

- оплата простоев, времени выполнения гос.обязанностей, часов ночной работы, сверх.урочных, за совмещение профессий, премии за производственные результаты;

ПЕНСИОННЫЙ ФОНД: Статьёй 100 закона РФ от 20.11.90 № 340-1 «О государственных пенсиях в РФ» предусмотрено, что заработок для исчисления пенсий включаются все виды выплат (дохода), полученных в связи с выполнением работы (служебных обязанностей), на которые начисляются страховые взносы в Пенсионный фонд РФ.

Начисление страховых взносов производиться работодателем по отношению к выплатам, начисленным работнику, независимо от источников их финансирования. В соответствии с действующим законодательством, начиная с 1997 года, расширена база для начисления страховых взносов в Пенсионный фонд РФ для предприятий за счёт вознаграждений, выплачиваемых по всем (а не только подряда и поручения, как было установлено ранее) договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ и оказание услуг.

Перечень выплат, на которые не начисляются страховые взносы.

ФОНД СОЦИАЛЬНОГО СТРАХОВАНИЯ. 69-1. Виды выплат и вознаграждений, на которые не начисляются страховые взносы в Фонд социального страхования РФ определены постановлением Правительства РФ от 7.07.99 № 765. Пособия выплачиваемые за счёт ФСС:

выплаты пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам, при рождении ребёнка до достижения им возраста 1,5 лет, пособий на погребение; оплата путёвок для работников и их детей в санаторно-курортные учреждения, а также на лечение, питание; частичное содержание находящихся на балансе страхователей санаториев-профилакториев; частичная оплата путёвок в детские загородные оздоровительные лагеря; частичное содержание детско-юношеских спортивных школ и др.

ПЕНСИОННЫЙ ФОНД. 69-2. Виды выплат на которые не начисляются страховые взносы в Пенсионный Фонд, определены постановлением Правительства РФ от 07.05.97 № 546 «О перечне выплат, на которые не начисляются страховые взносы в Пенсионный фонд РФ»:

- выходное пособие при прекращении трудового договора, денежная компенсация за неиспользованный отпуск, а также сохраняемый средний заработок, выплачиваемый в размерах, предусмотренных законодательством РФ, на период трудоустройства работникам, уволенным в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности и т.д.;

- государственные пособия гражданам, имеющим детей, пособия по временной нетрудоспособности, социальное пособие на погребение и иные выплаты;

- суммы, выплачиваемые в соответствии с законодательствам РФ в возмещении вреда, причинённого работникам увечьем, профессиональным заболеванием либо иным повреждением здоровья, связанным с исполнением трудовых обязанностей;

- материальная помощь, оказываемая в связи с чрезвычайными обстоятельствами;

- единовременные выплаты работникам при увольнении в связи с назначением государственной пенсии;

- суммы, выплачиваемые в возмещение расходов, и иные компенсации работникам, выплачиваемые им в пределах норм, установленных законодательством РФ, а также документально подтверждённые фактические расходы (сверх норм) по найму жилого помещения в связи со служебными командировками, переводом, приёмом на другую работу в другую местность;

- стоимость льгот по проезду, предоставляемых отдельным категориям работников;

- стоимость проезда работников к месту использования отпуска и обратно, оплачиваемая организацией;

- стипендии выплачиваемые за период обучения;

- доходы по акциям и др. доходы, получаемые от участия работников в управлении собственностью организации (дивиденды, проценты, выплаты по долевым паям);

- суммы страховых платежей по договорам добровольного медицинского страхования, заключённого на срок не менее одного года;

ФСС:

Дт 20,23,25,26,31,43,47,88,89/Кт 69-1 начислены в установленном размере платежи в Фонд социального страхования

Дт 69-1/Кт 51 перечислены с расчётного счёта платежи в ФСС

Дт 69-1/Кт 70 начислены членам трудового коллектива пособия за счёт средств ФСС

Дт 50/ Кт 69-1 поступили наличные деньги в кассу от членов трудового коллектив в частичную оплату стоимости льготных соцстраховских путёвок

ПФ:

Дт 20,23,25,26,31,88,89/ Кт 69-2 начисляются страховые взносы в Пенси-онный фонд

Дт 70/Кт 69-2 1% из заработной платы удерживается в ПФ.

Дт 76/Кт 69-2 произведены обязательные платежи в ПФ из сумм, выплаченных по договорам гражданско-правового характера.

ФОНД ОБЯЗАТЕЛЬНОГО МЕДИЦИНСКОГО СТРАХОВАНИЯ 69-3;

ФОНД ЗАНЯТОСТИ НАСЕЛЕНИЯ РФ 69-4;

- компенсация за отпуск, выходное пособие при увольнении;

дотации на обеды, стоимость путёвок на санаторно-курортное лечение и в дома отдыха за счёт чистой прибыли;

материальная помощь, выплачиваемая работнику на покрытие потерь в результате пожара, хищения имущества, увечья, на погребение работника;

по больничным листам, пособия по беременности и родам, на детей, ритуальное и др.;

компенсация в пределах установленных норм

доходы по акциям

ФОМС:

Дт 08,10,20,23,25,26,43,47,88,96/ Кт 69-3 суммы взносов начисленные в ФОМС от отплаты труда

Дт 69-3/Кт 51 перечисления с расчётного счёта платежи в ФОМС в установленные сроки

ФЗН:

Дт 08,10,20,23,24,25,26,43,47,88,96/Кт 69-4 начислены в установленном размере платежи в Фонд занятости населения

Дт 69-4/Кт 51 Перечислены с расчётного счёта платежи в Фонд занятости населения.

**Вопрос 48. Понятие и виды себестоимости. Классификация затрат**

Себестоимость продукции — это выражение в денежной форме затрат на подготовку ее к производству, изготовление и сбыт.

Себестоимость продукции является комплексным показателем, на основании которого можно судить об эффективности использования предприятием различных видов ресурсов, а также об уровне организации труда на предприятии.

Cебестоимость определяется как стоимостная оценка используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, топлива, материалов, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на её производство и реализацию.

Получение наибольшего эффекта с наименьшими затратами, экономия трудовых, материальных и финансовых ресурсов зависят от того, как решает предприятие вопросы снижения себестоимости продукции.

*В себестоимость товарной продукции* включают все затраты предприятия на производство и сбыт товарной продукции в разрезе калькуляционных статей расходов. *Себестоимость реализуемой продукции* равна себестоимости товарной за вычетом повышенных затрат первого года массового производства новых изделий, возмещаемых за счет фонда освоения новой техники, плюс производственная себестоимость продукции, реализованной из остатков прошлого года. Затраты, возмещаемые за счет фонда освоения новой техники, включаются в себестоимость товарной, но не входят в себестоимость реализуемой продукции. Они определяются как разница между плановой себестоимостью первого года массового производства изделий и себестоимостью, принятой при утверждении цен:

СР = СТ - ЗН + (СП2 - СП1),

где СР - себестоимость реализованной продукции

СТ - себестоимость товарной продукции

ЗН - повышенные затраты первого года массового производства новых изделий, возмещаемые за счет фонда освоения новой техники

СП1, СП2 - производственная себестоимость остатков нереализованной (на складах и отгруженной) продукции соответственно на начало и конец года.

Организации-туроператоры организует и продают туристические маршруты. Стоимость готового продукта их деятельности - тура, складывается из затрат, связанных с его организацией.

Специфика деятельности туристических организаций требует проведения предварительной работы по калькулированию стоимости тура для определения плановой или сметной стоимости туристского продукта.

Важное место в системе учета затрат занимает система их классификации.

Основные системы классификации затрат:

• прямые и косвенные, в зависимости от технологических процессов и по способу отнесения на себестоимость отдельных видов туристских продуктов;

• постоянные и переменные, в зависимости от объемов производства.

Прямыми затратами признаются те, которые можно непосредственно отнести на единицу туристских продуктов, т. е. затраты, которые обусловлены технологическими особенностями производства туристских продуктов (работ, услуг). Они учитываются по дебету счета 20 «Основное производство», и их можно непосредственно отнести на определенный вид туристских продуктов.

Затраты на:

• размещение и проживание:

• транспортное и экскурсионное обслуживание;

• питание;

• медицинское и визовое обслуживание;

• страхование туристов;

• оплату услуг гидов-переводчиков;

• на оплату труда производственного персонала фирмы и т. п.

Размер прямых затрат на единицу туристского продукта практически не зависит от объема производства, и снизить его можно только путем увеличения масштабов деятельности.

Косвенные расходы связаны с обслуживанием производства, управлением предприятием и организацией продаж. Косвенные затраты связаны с формированием и реализацией туристских продуктов, но в момент возникновения они не могут быть отнесены на определенный их вид. Этот вид затрат включает арендную плату за помещения и расходы по их содержанию; заработную плату с отчислениями работников аппарата управления; затраты на ремонт и содержание основных средств; оплату аудиторских, консультационных услуг; расходы на подготовку кадров и др.

К косвенным расходам относятся общехозяйственные расходы, которые, согласно Плану счетов бухгалтерского учета (18), учитываются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» и распределяются в соответствии с принятой в учетной политике методикой (пропорционально заработной плате основного персонала, величине выручки от реализации того или иного вида услуг и т. д.). По окончании периода эти расходы относятся в дебет счета 20 «Основное производство», при этом они распределяются между отдельными видами туристских продуктов или списываются на счет 90 «Продажи».

По роли в производственном процессе все затраты подразделяются на производственные и внепроизводственные, или периодические (или затраты периода).

Производственные затраты туристской фирмы включают затраты на приобретение прав на услуги по размещению, транспортному обслуживанию, питанию, экскурсионному обслуживанию, а также затраты на оплату труда производственного персонала фирмы, затраты, связанные с освоением новых маршрутов, с совершенствованием технологии и организации рабочего процесса и др. Эти затраты являются активами туристской организации и принесут выгоду в будущих периодах.

Размер внепроизводственных (периодических) затрат зависит не от объемов производства, а от длительности периода и связаны с объемом полученных в течение данного периода услуг. Периодические затраты включают расходы на содержание административно-управленческого персонала фирмы, общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; амортизационные отчисления; расходы на текущий и капитальный ремонт, содержание и эксплуатацию вычислительной техники; плату за аренду офиса и расходы на его содержание; расходы, связанные с реализацией туристских продуктов (реклама, комиссионные агентам); расходы по страхованию и т. п.

Все затраты туристической организации можно подразделить на планируемые и непланируемые.

Планируемые затраты - затраты, рассчитываемые на определенный объем производства туристских продуктов на основе имеющегося портфеля заказов, заключенных договоров. Планирование затрат представляет собой систему расчетов, отражающих величину затрат, включаемых в себестоимость туристских продуктов. Себестоимость туристского продукта планируется с учетом исследований конъюнктуры рынка, договоров, заключенных с поставщиками услуг, из которых формируются туры, а также других расходов.

Непланируемые затраты - затраты, отражаемые только в фактической себестоимости туристского продукта на основе полного и документального оформления фактических затрат в системе счетов бухгалтерского учета. Фактические затраты при этом сравниваются с планируемыми.

**Вопрос 49. Учет затрат в основном производстве**

Учет затрат на производство — одна из важнейших функций бухгалтерского учета.

Информация об издержках производства нужна, прежде всего, руководителю предприятия и его подразделений, а также его участникам (учредителям) для выработки политики управления предприятием с целью снижения издержек и увеличения прибыльности.

Информация о затратах на производство может быть использована в следующих направлениях:

прогнозирование, т.е. выявление тенденций изменения затрат на производство в прошлом для того, чтобы оценить поведение затрат в будущем;

планирование (принятие решений о прекращении выпуска определенных видов продукции и о внедрении в производство новых ее видов, расчет эффективности использования новых технологий и т.д.);

определение себестоимости продукции;

выявление расхождений между запланированными и фактическими издержками;

анализ, т.е. исследование поведения затрат, определение факторов, повлиявших на величину себестоимости, выявление резервов снижения издержек;

контроль и регулирование, т.е. оценка результатов деятельности с целью принятия решений по управлению производственным процессом.

Для учета затрат на производство продукции (работ, услуг) используются следующие активные счета: 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 97 «Расходы будущих периодов» и пассивный счет 96 «Резервы предстоящих расходов».

Счета 20 и 23 — калькуляционные, на них исчисляется фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) основного и вспомогательного производств.

В течение месяца прямые, элементные затраты учитываются на основании первичных документов в себестоимости конкретных видов продукции (работ, услуг).

Косвенные, комплексные расходы включаются в себестоимость продукции по-разному, в зависимости от характера и периода времени, к которому они относятся.

В частности, расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущему времени (например, арендная плата, оплаченная вперед), учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов» и списываются с него ежемесячно в доле, относящейся к отчетному периоду (месяцу).

Предприятие может создавать различные резервы, относящиеся на себестоимость продукции (работ, услуг). Например, резерв на оплату отпусков работникам, на ремонт основных средств и т.п. Ежемесячные отчисления в эти фонды учитываются на счете 96 «Резервы предстоящих расходов».

Часть косвенных расходов, возникающих ежемесячно, учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

На счете 25 учитываются расходы по обслуживанию основного (вспомогательного) производства. К ним относятся:

расходы по эксплуатации машин и оборудования (заработная плата вспомогательного персонала, отчисления на социальное страхование с их заработной платы, стоимость электроэнергии, смазочных материалов и т.п.);

износ основных средств производственного назначения;

затраты на ремонт основных средств;

расходы по управлению (заработная плата персонала, обслуживающего производство с отчислениями на социальное страхование);

хозяйственные расходы (отопление, освещение, содержание помещений, арендная плата за производственные основные средства) и др.

На счете 26 учитываются расходы по обслуживанию и управлению предприятием. К ним относятся:

административно-управленческие расходы (оплата труда с отчислениями работников управления, командировочные, канцелярские, почтовые расходы и т.п.),

общехозяйственные расходы (износ и ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения, оплата труда общехозяйственного персонала с отчислениями и т.д.),

сборы и отчисления (налоги),

непроизводительные расходы (потери от простоев по внешним причинам, недостачи и порчи материальных ценностей на складах) и другие.

По окончании месяца общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются между отдельными видами продукции и незавершенным производством пропорционально сметным (нормативным) ставкам. При отсутствии ставок расходы распределяются между видами продукции одним из перечисленных способов: 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 оборудования и др.

При выборе способа распределения косвенных расходов необходимо учитывать специфику работы предприятия, в том числе уровень механизации и автоматизации отдельных участков, уровень квалификации счетных работников и другие факторы.

Для распределения общехозяйственных и общепроизводственных расходов составляются специальные ведомости распределения этих расходов.

Списание общехозяйственных и общепроизводственных расходов может производиться и иным способом: непосредственно на счет 90 «Продажи». Данный метод списания не требует распределения расходов между объектами калькулирования.

Выбор того или иного способа списания общехозяйственных и общепроизводственных расходов осуществляется предприятием самостоятельно и должен быть закреплен в учетной политике предприятия.

**Вопрос 50. Учет затрат во вспомогательном воспроизводстве**

В тех случаях, когда в организации помимо структурных подразделений, непосредственно выпускающих продукцию, имеются также подразделения, выполняющие функции вспомогательных, занятых обслуживанием основного производства, затраты этих производств учитываются обособленно на счете 23 «Вспомогательные производства».

В частности, вспомогательными могут считаться производства, выполняющие следующие функции:

обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и другими);

¨ транспортное обслуживание;

¨ ремонт основных средств;

¨ изготовление инструментов, штампов, запасных частей; строительных деталей, конструкций или обогащение строительных материалов (в основном в строительных организациях); \

¨ возведение временных (нетитульных) сооружений;

¨ добыча камня, гравия, песка и других нерудных материалов;

¨ лесозаготовки, лесопиление;

¨ засолка, сушка и консервирование сельскохозяйственных продуктов и так далее.

Эти производства относятся к вспомогательным только в том случае, если данный вид деятельности не является основным.

Учет затрат вспомогательных производств производится по аналогии с учетом затрат основного производства на счете 20 «Основное производство».

По дебету счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции вспомогательного производства, выполнением работ и оказанием услуг, а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, и потери от брака.

Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются в дебет счета 23 «Вспомогательные производства» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и другие.

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательного производства, собираются по дебету счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» и списываются в дебет счета 23 «Вспомогательные производства».

Расходы, связанные с потерями от брака во вспомогательном производстве, списываются на счет 23 «Вспомогательные производства» с кредита счета 28 «Брак в производстве».

Следует отметить, что в себестоимость продукции вспомогательных производств могут включаться только общепроизводственные расходы, а общехозяйственные расходы могут не включаться в себестоимость продукции вспомогательных производств, а распределяться непосредственно по видам продукции основного производства.

В тех случаях, когда нет возможности точно установить, для каких именно подразделений выпущена продукция, выполнены работы или оказаны услуги вспомогательного производства, эти расходы распределяются между указанными подразделениями пропорционально сумме прямых расходов, заработной плате работников, объему выпущенной продукции и так далее. При необходимости расходы распределяются также по видам выпускаемой продукции.

**Вопрос 51. Учет общепроизводственных расходов**

В том случае, если организация выпускается более одного вида продукции, косвенные расходы по обслуживанию основных и вспомогательных производств учитываются обособленно на счете 25 «Общепроизводственные расходы».

К общепроизводственным относятся следующие виды расходов:

¨ по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;

¨ амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве;

¨ расходы по страхованию указанного имущества;

¨ расходы на отопление, освещение и содержание помещений, используемых для основных и вспомогательных производств;

¨ арендная плата за помещения, машины, оборудование и другие основные средства, используемые в производстве;

¨ оплата труда работников, занятых обслуживанием производства (мастеров, начальников цехов, технологов, рабочих, осуществляющих техническое обслуживание и ремонт технологического оборудования, в том случае если такое обслуживание не осуществляется специальными структурными подразделениями, отнесенными к вспомогательному производству, и другие)

¨ другие аналогичные по назначению расходы.

Данные расходы собираются по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов.

Если на 25 счете учитываются косвенные расходы, связанные с обслуживанием, как основного, так и вспомогательного производств, вводятся соответствующие субсчета, например 25-1 «Общепроизводственные расходы основного производства» и 25-2 «Общепроизводственные расходы вспомогательного производства». В конце месяца счет 25 «Общепроизводственные расходы» закрывается. Расходы, учтенные на субсчетах, списываются в дебет соответствующих счетов.

Если общепроизводственные расходы не могут быть изначально отнесены к основному или вспомогательному производству, то их общая сумма подлежит распределению между соответствующими счетами.

Кроме того, учет общепроизводственных расходов может вестись на отдельных субсчетах, открытых для отдельных подразделений или по видам выпускаемой продукции. Если такого разделения нет, то общепроизводственные расходы при списании распределяются по видам выпускаемой продукции. Способы распределения могут быть различными – пропорционально заработной плате производственных рабочих, пропорционально сумме прямых расходов, пропорционально объему выпущенной продукции (в натуральном или стоимостном выражении), пропорционально выручке от реализации продукции и другие. В зависимости от выбранного способа распределения суммы общепроизводственных расходов, списанных на разные виды продукции, могут быть различными.

**Вопрос 52. Учет общехозяйственных расходов**

Для учета расходов для нужд управления организацией, не связанных непосредственно с производственным процессом, Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрен счет 26 «Общехозяйственные расходы». На этом счете отражаются:

административно-управленческие расходы;

расходы на содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;

амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;

арендная плата за помещения общехозяйственного назначения расходы на оплату информационных, аудиторских, консультационных и других подобных услуг;

другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

**Вопрос 53. Учет потерь от брака. Учет незавершенного производства**

Браком в производстве считаются продукция, изделия, полуфабрикаты, детали, работы, которые по своему качеству не соответствуют установленным стандартам или техническим условиям и не могут быть использованы по своему прямому назначению или могут быть использованы после устранения обнаруженных дефектов.

В зависимости от характера дефектов, различают брак исправимый и неисправимый (окончательный).

Исправимый брак – это изделия, полуфабрикаты (детали и узлы) и работы, которые могут быть использованы по прямому назначению после исправления дефектов, причем их исправление технически возможно и экономически целесообразно.

Окончательным (неисправимым) браком считаются изделия, полуфабрикаты, детали и работы, которые не могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически невозможно или экономически нецелесообразно, то есть в тех случаях, когда исправление брака потребует затрат, превышающих затраты на изготовление новой продукции вместо бракованной.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерский учет потерь от брака ведется с использованием счета 28 «Брак в производстве». По дебету счета 28 учитывается стоимость неисправимого брака, а также затраты по исправлению брака. По кредиту счета 28 отражаются суммы, уменьшающие потери от брака, в частности, стоимость бракованной продукции, оприходованной по цене возможного использования, суммы, взыскиваемые с виновников брака, суммы, взыскиваемые с поставщиков недоброкачественных материалов, при использовании которых допущен брак.

Невозмещаемые суммы потерь от брака включаются в себестоимость тех видов продукции, по которым выявлен брак. Если в том периоде, в котором выявлен брак, данный вид продукции не производился, то суммы потерь от брака распределяются по видам продукции как общепроизводственные расходы.

К незавершенному производству согласно п.63 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности относятся: продукция (работы), не прошедшая всех стадий технологического процесса и изделия неукомплектованные, не прошедшие испытаний и технической приемки.

В бухгалтерском учете незавершенное производство может отражаться:

при единичном производстве - по фактически понесенным затратам

при массовом и серийном производстве -

по фактической производственной себестоимости,

по плановой производственной себестоимости,

по прямым статьям затрат,

по стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов.

Объем незавершенного производства определяют путем инвентаризации или документальным методом.

Организации, которые производят продукцию с длительным циклом изготовления или оказывают комплексные услуги (строительные, научные, проектные и др.) могут признавать продажу:

в целом как законченную и сданную заказчику работу;

по отдельным этапам выполненной работы.

Первый вариант традиционен, при втором варианте учет ведется с использованием счета 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам". По дебету счета отражается стоимость оплаченных заказчиком законченных организацией этапов работы в корреспонденции со счетом 90 "Продажи". По окончании всех этапов оплаченную заказчиком стоимость списывают со счета 46 в дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Оценка остатков НЗП производится на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках сырья и материалов, готовой продукции по цехам. Наличие и величина остатков незавершенного производства зависят от характера и длительности технологического процесса, а также особенностей выпускаемой продукции. Размер остатков незавершенного производства устанавливают путем проведения инвентаризации.

Остатки по счету 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" на конец месяца показывают стоимость незавершенного производства.

**Вопрос 54. Учет расходов будущих периодов и резерва предстоящих расходов и платежей**

Расходы будущих периодов.

В соответствии с пунктом 65 «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности», утвержденного приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 года № 34н, к расходам будущих периодов относятся затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам.

Такие расходы подлежат отражению в бухгалтерском балансе на отчетную дату отдельной статьей и списываются в порядке, устанавливаемом организацией в течение периода, к которому они относятся. Метод списания расходов фиксируется в учетной политике организации на соответствующий год.

Для учета расходов Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 года № 94н, предназначен счет 97 «Расходы будущих периодов».

К расходам будущих периодов могут относиться расходы, связанные с:

- горноподготовительными работами;

- подготовительными к производству работами в сезонных отраслях промышленности;

- освоением новых предприятий, производств, установок и агрегатов;

- рекультивацией земель;

- неравномерно производимому в течение года ремонтом основных средств (когда предприятием не создается соответствующий резерв или фонд);

- взносом арендной платы за последующие периоды;

В связи с тем, что ограничительного перечня расходов будущих периодов действующее законодательство не предусматривает, организации вправе самостоятельно определять состав расходов, отражаемых на счете 31.

На практике к расходам будущих периодов относятся также следующие виды расходов:

- на рекламу;

- на подготовку и переподготовку кадров;

- на подписку на периодические издания;

- на приобретение лицензий;

- на оплату услуг телефонной и почтовой связи;

Не могут быть отнесены к расходам будущих периодов расходы на подписку на периодические издания, так как в силу требований ПБУ 10/99 такие расходы должны отражаться в составе дебиторской задолженности (выданных авансах) с отнесением на счета учета производственных затрат по факту поступления подписных изданий.

Учтенные на счете 97 расходы списываются в дебет счетов учета затрат в зависимости от того в рамках какой деятельности они произведены. Если в рамках обычных видов деятельности организации, то затраты списываются на счета учета производственных затрат (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», счет 44 «Расходы на продажу»).

Если расходы по своей сути относятся к операционным или внереализационным (ПБУ 10/99), то учтенные расходы будущих периодов подлежат отнесению на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Списание расходов будущих периодов производится согласно методу, избранному организацией в каждом конкретном случае на основании расчетов, составленных после произведенной оплаты или окончании выполненных работ.

В таком расчете рекомендуется отражать следующие показатели:

- распределяемая сумма;

- корреспондирующий счет, на который будет производиться списание;

- календарный период, на который относятся расходы будущих периодов;

- суммы списания по отдельным месяцам календарного периода, на который приходятся расходы.

Остановимся на порядке отражения в учете отдельных видов расходов.

Расходы на оплату среднего заработка. При списании затрат на оплату среднего заработка за отпуск или выплаты денежной компенсации за отпуск, продолжительность которых приходится на несколько календарных месяцев, организации могут прибегать к созданию резерва на предстоящую оплату отпусков или относить затраты на расходы будущих периодов с последующим списанием за счет соответствующего источника.

При этом отнесение сумм на расходы будущих периодов производится при условии, что организация не создает резерв на предстоящую оплату отпусков.

Резервы предстоящих расходов.

В соответствии с пунктом 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности организации для равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения отчетного периода могут создавать резервы на:

- предстоящую оплату отпусков работникам;

- выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;

- выплату вознаграждений по итогам работы за год;

- ремонт основных средств;

- производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;

- предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;

- предстоящие затраты по ремонту предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката;

- гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;

- покрытие иных предвиденных затрат и другие цели, предусмотренные законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами Минфина РФ.

Непосредственно перечень создаваемых организациями резервов предстоящих расходов и платежей определяется их учетной политикой. При этом не допускается создание за счет расходов, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) резервов, не предусмотренных действующим законодательством.

Резервирование тех или иных сумм в соответствии с Планом счетов 2000 года отражается по счету 96 «Резервы предстоящих расходов».

Рассмотрим порядок создания и использования отдельных видов резервов.

Резерв на предстоящую оплату отпусков. Резерв на предстоящую оплату отпусков призван равномерно распределить затраты организаций на оплату отпусков работников, обычно предоставляемых в весенне-летний период, в течение всего календарного года для избежания завышения себестоимости продукции (работ, услуг) за отдельные отчетные периоды.

Суммы резерва предназначены на только для финансирования затрат по выплате среднего заработка за отпуск, но также и для списания затрат на оплату денежной компенсации за отпуск, выплачиваемой увольняемым работникам, не использовавшим на день увольнения своего права на отпуск полной или частичной продолжительности.

Размер отчислений в резерв определяется исходя из суммы затрат на оплату труда работников, принимаемых при расчете отпускных сумм и отчислений на социальное страхование и обеспечение, включая отчисления на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Резерв может образовываться несколькими способами.

Так, величина резерва может определяться по проценту от фактически начисленной заработной платы работникам, рассчитываемому как отношение годовой плановой суммы на оплату отпусков в отчетном году и отчислений в указанные выше фонды от этой суммы к плановому годовому фонду оплаты труда и сумме отчислений от него в указанные фонды.

Размер ежемесячных отчислений в резерв может быть определен также непосредственно из суммы планируемых затрат на оплату среднего заработка за отпуск, и отчислений в государственные внебюджетные фонды от них.

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

дебет счета 96 кредит счета 70 – сумма начисленного среднего заработка за отпуск (денежной компенсации за неиспользованный отпуск);

дебет счета 96 кредит счета 69 (по соответствующим субсчетам) – отчисления с сумм среднего заработка единого социального налога и взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

Не могут быть списаны за счет создаваемого резерва (по крайней мере в целях налогообложения по налогу на прибыль) затраты на оплату следующих видов отпусков:

- предоставленных в нарушение требований действующего законодательства (например, предоставлен второй отпуск до истечения текущего рабочего года; отпуск предоставлен большей продолжительности, чем это предусмотрено и т.п.);

- предоставленных по коллективному (трудовому) договору, тогда как нормативными актами Российской Федерации предоставление таких отпусков не предусмотрено;

- предоставленных по коллективному (трудовому) договору большей продолжительности, чем это предусмотрено нормативными актами Российской Федерации;

Невозможность отнесения расходов на такие отпуска за счет созданного резерва обусловлена тем обстоятельством, что отчисления в резерв относятся на себестоимость продукции (работ, услуг), тогда как затраты на вышеприведенные отпуска могут быть профинансированы только из средств, оставшихся после налогообложения.

Резерв на ремонт основных средств. Как правило, размер ежемесячных отчислений в создаваемый предприятием резерв расходов определяется исходя из сметной стоимости ремонта.

Для более точного определения планируемых расходов в течение всего календарного года, а также для составления сметы расходов организация должна обладать информацией об объемах ремонтных работ, расценках (в том числе строительных) на выполняемые работы или сложившихся в местности ценах на работы.

При списании затрат на ремонт объектов основных средств следует учитывать, что затраты на их реконструкцию и модернизацию подлежат отнесению за счет капитальных вложений организаций.

**Вопрос 55. Понятие, оценка, документальное оформление и учет готовой продукции**

Основными документами, определяющими порядок учета готовой продукции, являются:

♦ Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н. с изменениями и дополнениями, внесенными приказами Минфина Российской Федерации от 30 декабря 1999 г. № 107н, от 24 марта 2000 г. № 31н, от 18 сентября 2006 г. № 116н;

♦ Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 9 июня 2001 г. № 44н. с изменениями, внесенными приказом Минфина Российской Федерации от 27 ноября 2006 г. № 156н.

Готовая продукция — часть материально-производственных запасов предприятия, предназначенная для продажи и являющаяся конечным результатом производственного процесса, законченная обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством.

Товары — часть материально-производственных запасов предприятия, приобретенная или полученная от других юридических и физических лиц и предназначенная для продажи или перепродажи без дополнительной обработки.

Готовая продукция отражается по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и другие затраты на производство продукции, либо по прямым статьям затрат.

Выпущенная из производства продукция передается на склад готовой продукции. Передача продукции из цеха на склад оформляется приемо - сдаточной накладной, в которой указывается номер цеха - сдатчика, номер склада, получившего продукцию, наименование изделий, номенклатурный номер, количество сданных на склад изделий, учетная цена и сумма.

Приемо - сдаточная накладная подписывается представителем цеха, сдавшего продукцию, кладовщиком, принявшим ее на склад, работником отдела технического контроля, а также начальником цеха - сдатчика.

На форму и содержание приемо - сдаточных накладных, порядок их оформления оказывает влияние сложность продукции, ее комплектование и периодичность сдачи на склад.

В большинстве организаций применяется накопительная приемо - сдаточная накладная. В ней производятся записи в течение нескольких дней и по нескольким изделиям.

В ряде случаев вместо накопительных применяются разовые накладные, которые оформляются на каждый выпуск продукции.

Если продукция изготовляется по разовым заказам, то в накладной перечисляются изделия, входящие в заказ, и номер договора или письма, по которому выполняется данный заказ.

При изготовлении сложной и многокомплектной продукции вместо накладной составляется приемо - сдаточный акт, в котором указываются наименование изделий, количество, стоимость, а также отмечается, что изготовленные изделия закончены производством, полностью укомплектованы, отвечают техническим условиям (условиям договора) и согласно актам технической приемки в окончательно готовом и упакованном виде приняты техническим контролем и сданы на склад. Если договором предусмотрено участие в приеме продукции представителя заказчика, то сдаточная накладная или сдаточный акт также подписывается им.

В массовом производстве на многих предприятиях готовую продукцию передают из цеха на склад многократно в течение смены. В этом случае кроме накладной применяется приемо - сдаточная ведомость. Каждое поступление готовых изделий на склад фиксируется в сдаточной ведомости. По окончании смены подсчитывается общее количество принятых изделий и оформляется приемо - сдаточная накладная. Приемо - сдаточные ведомости остаются на складе, а сдаточные накладные, как и в других случаях, используются для ведения бухгалтерского учета, записей в накопительных сводках, регистрах синтетического и аналитического учета. При использовании приемо - сдаточной ведомости сокращается количество выписываемых накладных, трудоемкость их оформления и бухгалтерского учета. Для ускорения сдачи продукции на склад, упрощения порядка ее оформления целесообразно там, где это возможно, применять приборы для автоматического подсчета количества сдаваемых изделий, а также мерной тары.

В ряде отраслей промышленности применяются специализированные формы накладных, что обусловлено особенностями производства продукции.

Приемо - сдаточные накладные и приемо - сдаточные акты выписываются в сборочном или выпускном цехе в двух экземплярах: один экземпляр с подписью кладовщика, принявшего продукцию, остается в цехе - сдатчике и используется для оперативного учета, а другой с подписью представителя цеха - сдатчика вместе с продукцией поступает на склад и служит основанием для ведения складского и бухгалтерского учета.

Если предприятие выполняет работы для сторонних организаций, то в этом случае оформляется акт сдачи - приемки работ. Акт, так же как и накладная, выписывается в двух экземплярах. Один экземпляр с подписью представителя предприятия - исполнителя передается заказчику, а другой экземпляр с подтверждением принятых работ представителем заказчика остается у исполнителя и используется в дальнейшем для расчетов и отражения работ на счетах бухгалтерского учета. Оказанные услуги оформляются актом, наряд - заказом, квитанцией.

Приемо - сдаточные накладные после записей в карточках складского учета готовой продукции передаются в бухгалтерию, где на их основе формируются данные о выпуске продукции и ведется учет. Первичные документы на работы и услуги также поступают в бухгалтерию.

Для обобщения данных о выпуске продукции за отчетный период используется накопительная ведомость, в которую из сдаточных накладных и актов переносятся данные о количестве выпущенных изделий за смену или рабочий день с указанием даты и номера документа, проставляется учетная цена (плановая (нормативная) себестоимость или продажная цена). По окончании отчетного периода в ведомости подсчитывается общее количество каждого вида выпущенной продукции. Путем умножения цены на количество определяется стоимость по учетным ценам выпуска каждого вида изделий, а затем подсчитывается стоимость по учетным ценам всей выпущенной продукции.

Далее в ведомости приводятся данные о фактической производственной себестоимости по видам продукции, которые берутся из аналитического учета основного и вспомогательного производств (ведомости сводного учета издержек производства и калькуляции себестоимости продукции). Затем в накопительной ведомости определяется фактическая себестоимость всей выпущенной и сданной на склад готовой продукции.

Фактическая производственная себестоимость выпуска из производства продукции по предприятию в целом исчисляется в журнале - ордере N 10 (разд.2 "Расчет себестоимости товарной продукции"). Поэтому данные накопительной ведомости о фактической себестоимости должны быть сверены с данными разд.3 журнала - ордера N 10.

Данные накопительной ведомости используются для отражения выпуска продукции на синтетических счетах и ведения стоимостного аналитического учета готовой продукции на складе.

Для учета наличия и движения готовой продукции на складе применяется счет 43 "Готовая продукция", по дебету которого отражаются остаток продукции на складе на начало и конец отчетного периода и ее приход из производства, а по кредиту - расход продукции, отпуск ее со склада.

Если выпущенные из производства изделия потребляются полностью на своем предприятии, то они могут учитываться на счете 43 "Готовая продукция" либо на счете 10 "Материалы". При частичном использовании своей продукции на собственные цели она учитывается на счете 43 "Готовая продукция".

Готовые изделия, приобретаемые у других предприятий для продажи как товар или для комплектации своей отгружаемой продукции и не входящие в ее себестоимость, учитываются на счете 41 "Товары".

Полностью законченная производством продукция, которая должна быть принята заказчиком, но не принята им и не оформлена приемо - сдаточным актом, на счете 43 "Готовая продукция" не учитывается, а остается в составе незавершенного производства. Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону на счете 43 "Готовая продукция" не отражается, а списывается со счетов учета производственных затрат непосредственно на счета учета отгрузки или продажи.

Синтетический учет выпуска продукции. Синтетический учет выпуска продукции из производства может вестись по одному из вариантов: с использованием счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" и без его использования.

Первый вариант могут применять организации, использующие в учете плановые калькуляции на производимую продукцию или нормативный метод учета затрат и калькулирование себестоимости продукции. К числу его преимуществ можно отнести то, что отклонения между фактической и нормативной (плановой) себестоимостью выявляются в целом по предприятию на отдельном счете и нет необходимости определять их по каждому виду изделий; упрощается оценка остатков готовой продукции на складе, так как они оцениваются в течение продолжительного времени по стабильным учетным ценам (по плановой или нормативной себестоимости); хотя и незначительно, но сокращается трудоемкость учета: отклонения списываются непосредственно на проданную продукцию и нет необходимости составлять расчет по исчислению фактической себестоимости отгруженной и проданной продукции, вести стоимостный аналитический учет в двух разрезах: по учетной стоимости и по фактической себестоимости.

Второй вариант менее аналитичен с позиций раскрытия составляющих фактической себестоимости и более трудоемок. Для предприятий, не использующих плановые или нормативные калькуляции, применение этого варианта неизбежно.

Если на предприятии используется первый вариант, то для учета выпущенной продукции применяются счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" и 43 "Готовая продукция".

По дебету счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" отражается фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции, сданных работ и оказанных услуг. По дебету этот счет корреспондирует с кредитом счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства" и 90 "Продажи". При этом составляются следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч. 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)"

К-т сч. 20 "Основное производство" - на фактическую производственную себестоимость готовой продукции, выпущенной основными цехами (сборочными, выпускными и т.д.),

К-т сч. 23 "Вспомогательные производства" - на фактическую себестоимость продукции, работ и услуг, произведенных вспомогательными цехами (ремонтно - механическим, инструментальным и др.),

К-т сч. 90 Продажи" - на сумму превышения нормативной (плановой) себестоимости над фактической.

По кредиту счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" отражается нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции, работ и услуг. По кредиту счет 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" корреспондирует с дебетом счетов 10 "Материалы", 21 "Полуфабрикаты собственного производства", 43 "Готовая продукция" и 90 "Продажи". При этом составляются следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч. 10 "Материалы" - на стоимость изделий, которые будут потреблены полностью данной организацией,

Д-т сч. 21 "Полуфабрикаты собственного производства" - на стоимость продукции, направляемой в производство как собственные полуфабрикаты (например, на металлургическом комбинате чугун, принятый как готовый продукт, может быть направлен в цех для выработки в дальнейшем проката),

Д-т сч. 43 "Готовая продукция" - на стоимость продукции, сданной на склад,

Д-т сч. 90 "Продажи" - на стоимость сданных заказчикам работ и услуг

К-т сч. 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)".

После того как записи на счете 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" произведены, определяется разница между дебетовым и кредитовым оборотами. Она представляет собой отклонение фактической себестоимости от нормативной (плановой). Превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой) означает допущенный в производстве перерасход и отражается дополнительной записью по дебету счета 90 "Продажи" и кредиту счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)". Превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической свидетельствует об экономии, которая отражается по дебету счета 90 "Продажи" и кредиту счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" методом "красное сторно". В конечном итоге счет 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" закрывается. По окончании отчетного периода остатка на нем не может быть, следовательно, его данные в балансе не находят отражения.

Рассмотрим пример отражения выпуска продукции при первом варианте, т.е. с использованием счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)".

Пример. Сборочным цехом сдана готовая продукция на склад по плановой себестоимости на 240 000 руб. при фактических затратах на ее изготовление 230 000 руб. Ремонтно - механическим цехом выполнены работы на сторону по плановой себестоимости на 25 000 руб. при фактической себестоимости 30 000 руб. На синтетических счетах это отразится следующим образом.

1. Д-т сч. 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" К-т сч. 20 "Основное производство" 230 000 руб.

2. Д-т сч. 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" К-т сч. 23 "Вспомогательные производства" 30 000 руб.

3. Д-т сч. 43 "Готовая продукция" К-т сч. 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" 240 000 руб.

4. Д-т сч. 90 "Продажи" К-т сч. 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" 25 000 руб.

5. Д-т сч. 90 "Продажи" К-т сч. 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" 10 000 руб. (красное сторно)

6. Д-т сч. 90 "Продажи" К-т сч. 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" 5 000 руб.

Второй вариант учета, т.е. без отражения операций на счете 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)", как правило, используют организации, которые не составляют плановые калькуляции и не применяют нормативный метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. Такие организации определяют себестоимость выпущенных изделий только по фактическим затратам.

При данном варианте применяются счета учета производственных затрат, счет 43 "Готовая продукция", счет 45 "Товары отгруженные" и счет 90 "Продажи". На счете 43 "Готовая продукция" наличие и движение продукции отражается по фактической производственной себестоимости. В этой оценке показываются в балансе остатки продукции на складе. У организаций, использующих в качестве учетных продажные цены, на счете 43 "Готовая продукция" фактическая себестоимость подразделяется на стоимость по учетным ценам и на отклонения фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам.

По дебету счет 43 "Готовая продукция" корреспондирует с кредитом счетов 20 "Основное производство" и 23 "Вспомогательные производства", а по кредиту - с дебетом счета 45 "Товары отгруженные", если выручка определяется по моменту оплаты, или дебетом счета 90 "Продажи", если выручка устанавливается по моменту отгрузки продукции. Выполненные работы и оказанные услуги, как и при первом варианте синтетического учета выпуска продукции, не отражаются на счете 43 "Готовая продукция", а списываются со счетов учета производственных затрат на счет 45 "Товары отгруженные" или счет 90 "Продажи".

Если на предприятии текущий учет готовой продукции ведется по фактической себестоимости, то при оприходовании продукции на складе делается запись:

Д-т сч. 43 "Готовая продукция" К-т сч. 20 "Основное производство", К-т сч. 23 "Вспомогательные производства".

На предприятиях, использующих учетные цены, составляются две такие записи: одна - на учетную стоимость выпущенной продукции, другая - на разность между фактической себестоимостью продукции и ее учетной стоимостью. При этом если фактическая себестоимость продукции выше, делается дополнительная запись, а если ниже, то запись "красное сторно".

Пример. Выпущено готовых изделий по учетным (продажным) ценам на 320 000 руб. при фактических издержках на их производство 300 000 руб. Бухгалтерские записи будут следующими.

1. Д-т сч. 43 "Готовая продукция" К-т сч. 20 "Основное производство" 320 000 руб.

2. Д-т сч. 43 "Готовая продукция" К-т сч. 20 "Основное производство" 20 000 руб. (красное сторно)

Второй вариант учета выпуска продукции могут также применять организации, использующие нормативную (плановую) себестоимость. Отклонения фактической от нормативной (плановой) себестоимости при этом списываются на счет 43 "Готовая продукция" или счет 90 "Продажи". Порядок списания отклонений устанавливается самой организацией в учетной политике.

Выпускаемая из производства продукция может оцениваться по производственной себестоимости либо по прямым статьям затрат. В первом случае управленческие расходы включаются в производственную себестоимость, во втором - списываются на счет 90 "Продажи".

Завершающей стадией учета выпуска продукции является отражение данных в журнале - ордере N 10/1 по корреспондирующим счетам и в разд.3 журнала - ордера N 10. Данные для этого берутся из ведомостей сводного учета затрат на производство и накопительной ведомости выпуска продукции.

**Вопрос 56. Учет готовой продукции при использовании счета 40**

При оприходовании готовой продукции одновременно списываются затраты соответствующего подразделения. Основанием для списания являются: Приемо-сдаточные накладные, Ведомости выпуска, Акты приемки готовой продукции. На предприятиях различных отраслей применяются типовые специализированные бланки этих документов. На складах учет готовой продукции ведут в карточках складского учета (форма № М-17), аналогично учету материалов.

Согласно Инструкции по применению плана счетов учет готовой продукции осуществляется на счетах 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" и 43 "Готовая продукция" одним из способов:

по фактической производственной себестоимости

по учетным ценам (нормативная и плановая себестоимость)

с использованием счета 40 "Выпуск продукции",

без использования счета 40 "Выпуск продукции",

При учете по фактической производственной себестоимости все затраты, фактически полученные по итогам месяца списываются проводкой:

Д 43 К 20 (23,29) - оприходована готовая продукция на складе по фактической себестоимости

Если готовая продукция направляется на использование в самой организации, то ее можно не приходовать на счете 43, а сразу списывать на счет 10 и другие аналогичные счета.

При признании выручки от продажи готовой продукции ее стоимость списывается со счета 43 в дебет счета 90. При этом, если выручка до определенного момента не может быть признана, продукция учитывается на счете 45 "Товары отгруженные".

При учете по учетным ценам используют нормативную и плановую себестоимость.

Нормативная себестоимость устанавливается на основании норм и нормативов, установленных в организации.

Плановая себестоимость - величина, устанавливаемая на основе рыночных цен, продажных цен, данных предыдущего периода или иных показателей на усмотрение организации.

При учете по учетным ценам возникают отклонения плановой (нормативной) себестоимости от фактической, которые должны быть списаны по итогам месяца.

**Вопрос 57. Учет коммерческих расходов**

Кроме расходов, связанных с производством продукции, предприятие производит определенные расходы по отгрузке и реализации продукции (коммерческие расходы), которые также включаются в себестоимость реализованной продукции. Производственные и коммерческие расходы в сумме образуют полную себестоимость реализованной продукции. Коммерческие расходы включают затраты на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции, расходы на транспортировку продукции, комиссионные сборы и прочие расходы по сбыту.

Учет коммерческих расходов ведется на собирательно-распределительном счете 43 «Коммерческие расходы», аналитический учет этих расходов ведется в ведомости 15.

На сумму расходов по реализации продукции, отраженных в ведомости 15 (приложение 4) составляются следующие бухгалтерские проводки:

Д-т сч.43 «Коммерческие расходы» - 79900721,45 руб., ведомость N 15.

К-т сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на фактическую стоимость коммерческих услуг, оказанных сторонними организациями – 60869215 руб., с ж/о 6 переносится сумма в ведомость N 15;

К-т сч.23 «Вспомогательные производства» – на фактическую себестоимость оказанных услуг цехами вспомогательных производств – 11305558,75 руб., с ж/о 10/1 сумма переносится в ведомость N 15;

К-т сч.10 «Материалы» – на стоимость тары и упаковки – 5329039,7 руб., с ж/о 10/1 сумма переносится в ведомость N 15;

К-т сч.70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на заработную плату работникам за погрузочно-разгрузочные работы – 1762434 руб., с ж/о 10/1 сумма переносится в ведомость N 15;

К-т сч.68 « Расчеты с бюджетом» – 17623 руб., с ж/о 10/1 сумма переносится в ведомость N 15;

К-т сч.69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – 616851 руб., с ж/о 10/1 сумма переносится в ведомость N 15.

К коммерческим расходам не относятся затраты по упаковке и транспортировке продукции, возмещаемые покупателями, они отражаются на счете 45(46), а по мере оплаты списываются в дебет счетов денежных средств. Суммы, идущие в уменьшение затрат на реализацию продукции, являются оборотами по кредиту счета 43 и в декабре 2007 года составили 39128584 руб.

В соответствии с учетной политикой МЭТЗ расходы, связанные с реализацией продукции (работ, услуг), учет которых осуществляется на счете 43 «Коммерческие расходы», по окончании месяца полностью списываются в дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг).

Д-т сч. 46 «реализация продукции (работ, услуг)

К-т сч.43 «Коммерческие расходы» – 40772137,45 руб.(79900721,45 – 39128584), ж/о 11.

На отдельные виды продукции коммерческие расходы распределяются следующим образом: на товары народного потребления коммерческие расходы относятся как 1% производственной себестоимости. Оставшаяся сумма распределяется пропорционально производственной себестоимости отдельных видов изделий. На МЭТЗ им. В. И. Козлова за декабрь 2007 года это выглядит следующим образом: сумма коммерческих расходов за месяц составляет 40772137,45 руб., производственная себестоимость товаров народного потребления 227640050 руб., производственная себестоимость всей выпущенной продукции – 3596362100,87 руб .; тогда коммерческие расходы, относящиеся к товарам народного потребления составят 2276400,5 руб. (227640050 х 1%), а коэффициент распределения коммерческих расходов составит 0,01142740076 ((40772137,45 – 2276400,50):(3596362100,87 – 227640050)).

Распределение коммерческих расходов на отдельные виды изделий производится в Ведомости определения себестоимости единицы изделий выпущенной продукции. Таким образом, сумма коммерческих расходов, относящихся на себестоимость трансформаторов, составила 26486046 руб. (2317766646 х 0,01142740076).

Хотелось бы еще раз отметить, что коммерческие расходы вместе с производственной себестоимостью составляют полную себестоимость продукции (работ, услуг). Поэтому предприятию следует стремиться к сокращению их величины с целью снижения себестоимости продукции.

В соответствие со статьей 48 Закона Республики Беларусь от 31.01.2007 года «О бюджете Республики Беларусь на 2008 год» предприятия из выручки от реализации продукции (работ, услуг) уплачивают следующие налоги, сборы и отчисления:

налог на добавленную стоимость;

налог с продаж автомобильного топлива;

отчисления в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки и отчисления средств пользователями автомобильных дорог в дорожные фонды в размере 2% (с 14.04.01 по 01.07.01 в размере 2,4%);

целевые сборы на формирование местных целевых бюджетных фондов стабилизации экономики производителей сельскохозяйственной продукции и продовольствия, жилищно-инвестиционных фондов и целевой сбор на финансирование расходов, связанных с содержанием и ремонтом жилищного фонда в размере 2,5%;

акцизы (для подакцизных товаров);

В первоочередном порядке от выручки, полученной от реализации исчисляется налог на добавленную стоимость. На МЭТЗ следующие ставки этого налога:

20% - при реализации готовой продукции;

10% - при оказании услуг;

0% - при реализации в Украину, в Прибалтику, Азербайджан, Армению, Грузию, Казахстан.

Например, согласно товарной накладной на отгрузку цена единицы продукции составила 178600 рублей, количество реализованной продукции 34 шт., тогда стоимость реализованной продукции составит 6072400 рублей (34 х 178600). Сумма налога на добавленную стоимость рассчитывается следующим образом: 6072400 х 20: 100 = 1214480 рублей.

Всего стоимость продукции с налогом на добавленную стоимость составила 7286880 рублей (6072400 + 1214480).

Стоимость реализованной продукции, а также суммы налога на добавленную стоимость, отраженные в товарных накладных заносятся в книгу продаж с указанием даты, номера накладной, реквизитов покупателя (код, УНН, наименование).

Порядок и учет отгрузки готовой продукции со ставкой налога 0% следующий: бухгалтеру по учету данных операций передаются копии платежных требований-поручений и счетов-фактур, копии товарных накладных (приложение 10), где обязательно указываются курс валюты, дата отгрузки, копии доверенностей, банковские документы: мемориальный ордер, извещение о поступлении средств, СМR – документ, подтверждающий вывоз, копию договора поставки.

Затем составляется Перечень отгрузок готовой продукции со ставкой налога на добавленную стоимость 0%.

Представитель завода едет на таможню, где составляется документ, в котором подтверждается либо не подтверждается факт отгрузки товаров за рубеж, и прилагается грузовая таможенная декларация. Все эти документы передаются в бухгалтерию.

Стоимость продукции, отгруженной за рубеж, так же, как и продукции, реализованной в пределах республики, заносится в книгу продаж. За каждый отчетный период (декабрь 2007 года) в книге продаж подводятся итоги соответственно по графам 4,5а,5б,6а,6б,7 и 7б. Таким образом, в декабре месяце продано продукции включая налог на добавленную стоимость на сумму 3793484062 руб., сумма налога на добавленную стоимость по ставке 20% составила 895450329 рубля, по ставке 10% - 59774 рубля.

На сумму налога, на добавленную стоимость, составляющую 895450329 рублей в журнале-ордере 11 делается бухгалтерская запись:

Д-т сч.46 «Реализация продукции (работ, услуг)

К-т сч.68 «Расчеты с бюджетом» – 895450329 рублей, ж/о 11.

Затем производятся отчисления в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки в размере 2% с выручки. Базой для расчета этого показателя является выручка от реализации включая стоимость тары за минусом налога на добавленную стоимость, которая составила 4528889272 рублей ( 5424339601 – 895450329).

При этом сумма налога составляет 90577785 рублей (4528889272 х 2 : 100).

На величину исчисленного налога делается запись:

Д-т сч. 46 «Реализация продукции (работ, услуг)

К-т сч. 68 «Расчеты с бюджетом» – 90577785 рублей, ж/о 11.

Далее рассчитывается отчисления в местный целевой бюджетный жилищно-инвестиционный фонд в размере 2,5%. При этом налоговая база из предыдущего расчета уменьшается на сумму исчисленных отчислений в республиканский фонд и составляет 4438311487 рублей (4528889272 – 90577785). Тогда сумма налога составляет 110957787 рублей (4438311487 х 2,5%).

Величина налога за декабрь месяц отражается бухгалтерской проводкой:

Д-т 46 «Реализация продукции (работ, услуг)

К-т 68 «Расчеты с бюджетом» – 110957787 рублей.,ж/о 11(приложение 5).

Из содержания данного параграфа видно, что налоги составляют приблизительно 20% выручки от реализации продукции (работ, услуг). Учитывая их значительный удельный вес, а также тот факт, что при исчислении данных налогов для расчета каждого последующего из выручки вычитается сумма предыдущего, на предприятии должно уделяться большое внимание расчету, учету налогов, а также контролю за их правильным исчислением и отражением в учете.

**Вопрос 58. Учет отгруженной продукции**

Под отгруженной или отпущенной продукцией, выполненными работами и оказанными услугами понимают продукцию и услуги, платежные требования на которые сданы поставщиком в банк, но не оплачены покупателями. Продукция, отгруженная в конце месяца, на которую не сданы в банк платежные требования, отражается в балансе вместе с готовой продукцией на складе в составе оборотных средств предприятия.

Учет отгруженной, отпущенной, но неоплаченной продукции ведется на счете 45 «Товары отгруженные».

Это активный счет, его сальдо показывает фактическую себестоимость продукции, материалов и тары отгруженных, но не оплаченных на начало месяца покупателями, а также транспортные расходы, включенные в платежные документы, для оплаты покупателями. Оборот по дебету включает два понятия — фактическую себестоимость отгруженных в отчетном месяце ценностей и транспортные расходы, подлежащие к оплате покупателями; оборот по кредиту — фактическую себестоимость реализованной продукции, ценностей и сумму транспортных расходов, оплаченных покупателями.

Учет движения отгруженной продукции ведется в ведомости отгрузки, отпуска и реализации продукции и материальных ценностей (II раздел), в которой совмещается аналитический и синтетический учет отгрузки (отпуска), реализации продукции, материальных ценностей и услуг и расчетов с покупателями.

Аналитический учет отгрузки и реализации организуется как по отдельным видам продукции в натуральном выражении, так и в разрезе платежных документов в двух оценках—по фактической себестоимости и продажной цене. Причем учитывается и общее количество продукции, оставшейся на начало и конец месяца неоплаченной, отгруженной в отчетном месяце, возвращенной покупателями и реализованной. Основанием для заполнения II раздела ведомости являются ведомость за прошлый месяц (остаток неоплаченной продукции на начало месяца), платежные требования и приказы накладные на отгруженную продукцию отчетного месяца, а также выписки банка из расчетного счета предприятия. Сумма оплаченного чеками железнодорожного тарифа за счет покупателя указывается в ведомости отдельно, так как она в объем реализации не включается. Таким образом, из II раздела возможно получить следующие данные: количество изделий, отпущенных со склада и отгруженных за месяц как по ассортименту, так и в стоимостном выражении; сумму транспортных расходов, суммы, причитающиеся по счетам, платежным требованиям; состояние расчетов с покупателями, сведения о поступивших в отчетном месяце суммах за продукцию и в возмещение транспортных расходов и т. д. Показатели ведомости имеют большое оперативное значение, так как на каждый день необходимо иметь сведение об объеме отгруженной и реализованной продукции и в целях контроля за выполнением плана и договорных обязательств.

Раздел III ведомости заполняется по окончании месяца общими суммами по предъявленным счетам и состоит из трех частей:. А—оплата и списания; Б—списано в связи с возвратом продукции, В—не оплачено, не списано. Этот раздел служит для контроля полноты отражения в журнале-ордере № 11 оборотов по кредиту счетов 45 и 46 и правильности расчета остатков по счету 45 на следующий месяц.

**Вопрос 59. Понятие и виды доходов и расходов. Формирование чистой прибыли**

Денежный поток предприятия представляет собой совокупность распределенных во времени поступлений и выплат денежных средств, генерируемых его хозяйственной деятельностью.

Высокая роль эффективного управления денежными потоками предприятия определяется следующими основными положениями:

Денежные потоки обслуживают осуществление хозяйственной деятельности предприятия практически во всех ее аспектах. Образно денежный поток можно представить как систему "финансового кровообращения" хозяйственного организма предприятия. Эффективно организованные денежные потоки предприятия являются важнейшим симптомом его "финансового здоровья", предпосылкой достижения высоких конечных результатов его хозяйственной деятельности в целом.

Эффективное управление денежными потоками обеспечивает финансовое равновесие предприятия в процессе его стратегического развития. Темпы этого развития, финансовая устойчивость предприятия в значительной мере определяются тем, насколько различные виды потоков денежных средств синхронизированы между собой по объемам и во времени. Высокий уровень такой синхронизации обеспечивает существенное ускорение реализации стратегических целей развития предприятия.

Рациональное формирование денежных потоков способствует повышению ритмичности осуществления операционного процесса предприятия. Любой сбой в осуществлении платежей отрицательно сказывается на формировании производственных запасов сырья и материалов, уровне производительности труда, реализации готовой продукции и т.п. В то же время эффективно организованные денежные потоки предприятия, повышая ритмичность осуществления операционного процесса, обеспечивают рост объема производства и реализации его ппродукции.

Эффективное управление денежными потоками позволяет сократить потребность предприятия в заемном капитале. Активно управляя денежными потоками, можно обеспечить более рациональное и экономное использование собственных финансовых ресурсов, формируемых из внутренних источников, снизить зависимость темпов развития предприятия от привлекаемых кредитов. Особую актуальность этот аспект управления денежными потоками приобретает для предприятий, находящихся на ранних стадиях своего жизненного цикла, доступ которых к внешним источникам финансирования довольно ограничен.

Управление денежными потоками является важным финансовым рычагом обеспечения ускорения оборота капитала предприятия. Этому способствует сокращение продолжительности производственного и финансового циклов, достигаемое в процессе результативного управления денежными потоками, а также снижение потребности в капитале, обслуживающем хозяйственную деятельность предприятия. Ускоряя за счет эффективного управления денежными потоками оборот капитала, предприятие обеспечивает рост суммы генерируемой во времени прибыли.

Эффективное управление денежными потоками обеспечивает снижение риска неплатежеспособности предприятия. Даже у предприятий, успешно осуществляющих хозяйственную деятельность и генерирующих достаточную сумму прибыли, неплатежеспособность может возникать как следствие несбалансированности различных видов денежных потоков во времени. Синхронизация поступления и выплат денежных средств, достигаемая в процессе управления денежными потоками предприятия, позволяет устранить этот фактор возникновения его неплатежеспособности.

Активные формы управления денежными потоками позволяют предприятию получать дополнительную прибыль, генерируемую непосредственно его денежными активами.

Чистая прибыль (убыток) является конечным финансовым результатом, учитывается на счете 99 "Прибыли и убытки" и формируется следующим образом:

Чистая прибыль (убыток) за отчетный период =

Прибыль (убыток) от продаж +

Прибыль (убыток) от прочих видов деятельности -

Налог на прибыль (с учетом ПБУ 18/02) -

Санкции за нарушение налогового законодательства

Непосредственно на счет увеличения (уменьшения) общей прибыли (убытка) относятся:

Налоговые санкции

Платежи налога на прибыль

По кредиту счета 99 отражается бухгалтерская прибыль до налогообложения, сформированная по правилам бухгалтерского учета по результатам отчетного года. По дебету счета 99 отражаются штрафы за налоговые правонарушения и сумма условного расхода (или условного дохода) по налогу на прибыль, который организация обязана исчислить в соответствии с п.20 ПБУ 18/02.

Показатель "Чистая прибыль (убыток) отчетного года" отражает конечный финансовый результат деятельности организации в отчетном году.

31 декабря счет 99 закрывается - производится реформация баланса: сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 в кредит (дебет) счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)":

Д 99 К 84 - списана чистая прибыль отчетного года

Д 84 К 99 - списан убыток отчетного года.

Эта сумма и отражается по строке "Чистая прибыль (убыток) отчетного года" в форме № 2 "Отчет о прибылях и убытках".

**Вопрос 60. Учет прибылей и убытков. Распределение балансовой прибыли предприятия**

Счет 99 "Прибыли и убытки" предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году.

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) слагается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные. По дебету счета 99 "Прибыли и убытки" отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту - прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

На счете 99 "Прибыли и убытки" в течение отчетного года отражаются:

прибыль или убыток от обычных видов деятельности - в корреспонденции со счетом 90 "Продажи";

сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц - в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы";

потери, расходы и доходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности (стихийное бедствие, пожар, авария, национализация и т.п.) - в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т.п.;

начисленные платежи налога на прибыль и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций - в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам".

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 "Прибыли и убытки" закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 "Прибыли и убытки" в кредит (дебет) счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Построение аналитического учета по счету 99 "Прибыли и убытки" должно обеспечивать формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

С точки зрения теории динамического баланса счет 99 "Прибыли и убытки" - важнейший результатный счет во всей системе счетов. С точки зрения теории статического баланса - это счет, на котором формируется финансовый результат и он выступает как регулирующий дополнительный счет к счету 83 "Добавочный капитал", а по окончании года он выполняет роль операционного, счета экрана и перелаёт сальдо на счет 84 "Нераспределённая прибыль". И в духе статической теории он исчезает из баланса. Баланс оказывается без финансового результата, баланс без прибыли (убытка). Таким образом, в данном случае, составители плана счетов последовательно проводят теорию статического баланса, собственники видят в балансе не саму прибыль, а нераспределённую прибыль.

В течение месяца на счете 99 "Прибыли и убытки" отражаются чрезвычайные доходы и расходы, как результат форс-мажорных событий. Они всегда возникают по причинам, не зависящим от администрации (пожары, национализация, стихийные бедствия, аварии и т.п.)

Во всех подобных случаях возникают недостачи и потери ценностей.

Поскольку эти недостачи возникают по причинам, не зависящим от администрации, постольку они не проводятся через счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей", а сразу же списываются в дебет счета 99 "Прибыли и убытки".

Таким образом, возникает очень важное правило:

потери, вызванные текущей работой, должны быть проведены через счет-экран 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей";

потери, вызванные чрезвычайными обстоятельствами, должны быть сразу же списаны на счет 99 "Прибыли и убытки".

Обычной, в этом случае, можно считать запись:

Дебет 99 "Прибыли и убытки"

Кредит 41 "Товары"

Если товары учитывались по продажным ценам, то делаются такие записи:

Дебет 99 "Прибыли и убытки"

- на стоимость приобретения недостающих товаров,

Дебет 42 "Торговая наценка"

- на величину наценки, падающей на недостающие товары,

Кредит 41 "Товары"

- на всю величину недостающих товаров, оценённых по продажным ценам.

Согласно подпункту 7 пункта 2 статьи 266 НК РФ потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций относятся к внереализационным расходам и учитываются для целей налогообложения.

В инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета сказано, что "построение аналитического учета по счету 99 "Прибыли и убытки" должно обеспечивать формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках".

Инструкцией к данному счету не предусмотрены субсчета, поэтому бухгалтер имеет право вводить субсчета исходя из требования управления организацией, включая нужды анализа, контроля и отчетности.

Мы предлагаем следующую систему субсчетов:

99.1"Прибыль (убыток) от продаж"

99.2"Сальдо прочих доходов и расходов"

99.3"Чрезвычайные доходы"

99.4"Чрезвычайные расходы"

99.5"Налог на прибыль"

99.6"Налоговые санкции".

К субсчетам 99.3"Чрезвычайные доходы" и 99.4"Чрезвычайные расходы" следует открыть аналитические счета на каждый вид этих доходов и расходов (страховые возмещения, материальные ценности, полученные от списания активов, потери от пожаров, потери от аварий, потери от наводнений и т.п.)

Субсчет 99.3 "Чрезвычайные доходы" будет иметь только кредитовое сальдо, субсчета 99.4 "Чрезвычайные расходы", 99.5" Налог на прибыль", 99.6 "Налоговые санкции только дебетовое, а субсчета 99.1 "Прибыль (убыток) от продаж" и 99.2 "Сальдо прочих доходов и расходов" могут иметь сальдо как кредитовое, так и дебетовое.

Можно также к счету 99 "Прибыли и убытки" открыть ещё один субсчет 99.9 "Чистая прибыль (убыток)", на который по окончании месяца списывать сальдо остальных субсчетов. Сальдо этого субсчета будет показывать:

кредитовое - сумму чистой прибыли за отчетный период;

дебетовое - сумму убытка за отчетный период.

Учетные записи по счету 99 "Прибыли и убытки" можно представить следующим образом.

Разработка финансового плана предприятия предусматривает определение основных доходов и расходов, приходящихся на предстоящий период.

Доходами предприятия признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов и/или погашение обязательств, приводящее к увеличению капитала этого предприятия, за исключением уставных вкладов участников или акционеров.

Расходы предприятия – это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества и т.д.) и/или возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этого предприятия, за исключением уменьшения уставных вкладов по решению участников, акционеров.

Доходы и расходы предприятия делятся (табл. 9.1):

- на доходы и расходы от обычных видов деятельности;

- операционные доходы и расходы;

- внереализационные доходы и расходы;

- чрезвычайные доходы и расходы.

Конечным результатом деятельности предприятия является прибыль. По величине прибыли кредиторы судят о возможностях предприятия по возврату заемных средств, инвесторы – о целесообразности инвестиций в предприятие, поставщики – о платежеспособности предприятия.

Прибыль, как важнейшая категория рыночных отношений, выполняет следующие функции:

1) как показатель, характеризующий финансовые результаты хозяйственной деятельности. Значение прибыли состоит в том, что она отражает конечный финансовый результат деятельности предприятия за определенный период;

2) стимулирующую функцию, проявляющуюся в процессе ее распределения и использования. Содержание этой функции состоит в том, что прибыль одновременно является финансовым результатом и основным элементом финансовых ресурсов предприятия;

3) как основной источник формирования доходной части бюджетов разных уровней. Налог на прибыль является важнейшим источником пополнения средств бюджета.

Механизм формирования прибыли содержится в «Отчете о прибылях и убытках».

При планировании общей или балансовой прибыли на предстоящий период производственно-финансовой деятельности в ее состав включаются все предусмотренные доходы со знаком «плюс», а также возможные расходы или убытки со знаком «минус» (рис. 9.1).

Таким образом, балансовая прибыль предприятия включает: 1) прибыль от продаж; 2) результат от операций с имуществом и финансовой деятельности; 3) результат от внереализационных операций. При этом прибыль от продаж определяется в два этапа. Вначале рассчитывается валовая прибыль как разница между выручкой от продажи, продукции (работ, услуг) без НДС, акцизов и других аналогичных обязательных платежей и себестоимостью проданных товаров без периодических расходов (коммерческих и управленческих). Затем после вычитания коммерческих и управленческих расходов определяется показатель прибыли от продаж. В случае если в учетной политике организации не принят порядок списания общехозяйственных расходов непосредственно на уменьшение выручки от реализации, то они отдельно в качестве управленческих расходов не выделяются, а включаются в себестоимость реализованных товаров. В организациях торговли, снабжения, сбыта и общественного питания по статье себестоимость отражают покупную стоимость реализованных товаров.

Прибыль от продаж является основной составляющей балансовой прибыли предприятия, поскольку отражает результат от регулярно осуществляемой деятельности по производству и реализации изделий (оказанию услуг), являющейся целью создания предприятия. На ее размер влияют уровень отпускных цен, себестоимость продукции, ассортиментные сдвиги в составе продукции. Прибыль от продаж растет, если в составе реализованной продукции повышается удельный вес высокорентабельных изделий.