

Министерство сельского хозяйства Российской Федерации

Трубчевский филиал ФГБОУ ВО Брянский ГАУ

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

**ПМ. 01 Документирование хозяйственных операций и ведение
бухгалтерского учета имущества организации**

по специальности

38.02.01 Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)

Трубчевск 2015

УДК 657.421.1 (07)
ББК 65.052
Д 63

Документирование хозяйственных операций и ведение бухгалтерского учета имущества организации: учебное пособие / Резутина И.И. - Брянск: Издательство Брянский ГАУ, 2015.- 92 с.

Составитель:

Резутина И.И. - преподаватель Профессионального учебного цикла Трубчевского филиала, высшая категория

Учебное пособие содержит информационный материал для использования на учебных теоретических и практических занятиях, вопросы для контроля и самоконтроля знаний обучающихся, перечень литературы, которую можно использовать при изучении данного ПМ

Рекомендации одобрены методическим советом филиала, протокол № 3 от 09.02.2015.

Рецензент:

Писарева Т.И. - председатель ЦК, преподаватель Профессионального учебного цикла Трубчевского филиала, высшая категория

© Брянский ГАУ, 2015
© Резутина И.И., 2015

Раздел ПМ 1. Обработка первичных бухгалтерских документов

Тема 1.1. Бухгалтерская документация

1. Значение документации в бухгалтерском учете

2. Классификация бухгалтерских документов

1. Значение документации в бухгалтерском учете. Первичные данные о хозяйственной деятельности предприятия являются входом в систему бухгалтерского учета, где происходит обработка полученных сведений, а выходом из нее – необходимая информация для лиц, принимающих решение.

В бухгалтерском учете порядок создания, принятия и отражения первичных документов регламентируется «Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете», утвержденным.

Документ – это письменное свидетельство, составленное в порядке, предусмотренном законом и удостоверяющее юридический факт совершения хозяйственной операции.

Документальное (подтвержденное документами) оформление хозяйственных операций позволяет бухгалтерской службе вести предварительный, текущий и последующий контроль за деятельностью материально–ответственных лиц, движением имущества и состоянием расчетно–платежной дисциплины.

Система документальной регистрации первичных данных о состоянии и движении имущества всех форм собственности должна отвечать следующим требованиям:

- своевременное, точное и обоснованное отражение всех учитываемых объектов в документах;
- простота регистрации и обработки первичной информации, приспособленность носителей первичной информации к способам ее последующей обработки;
- рациональная организация и минимальные затраты на ведение первичного учета.

При проверках предприятий налоговыми органами много внимания уделяется правильному оформлению документов. Именно исходя из проверки имеющихся документов налоговая служба делает вывод о верности расчетов с бюджетом. Главные бухгалтера предприятий (особенно вновь созданных) должны уделять особое внимание документальному оформлению хозяйственных операций по приемке, складскому учету и движению товара, в особенности, если товар перемещается между структурными подразделениями предприятия. Несвоевременное оформление или не оформление произведенных операций запутывает бухучет и негативно сказывается на расчетах с бюджетом. Неверно оформленные документы не позволяют предприятию правильно определить налогооблагаемую базу и становятся, как правило, причиной разногласий с налоговой инспекцией. Итог

этих разногласий практически всегда легко предсказать – финансовые санкции по отношению к предприятию. Чтобы избежать ситуации, при которых предприятию придется доказывать свою правоту через суд, рекомендуем обратить особое внимание на документальное оформление хозяйственных операций.

Создание носителей первичной учетной информации (документов) – это трудоемкий процесс, на который затрачивается более половины рабочего времени. Поток документов, обрабатываемый бухгалтерами, настолько велик, что даже большой штат счетных работников зачастую не в состоянии справиться с ним вручную. Поэтому сокращение трудоемкости учетных работ путем автоматизации учета является одной из важнейших задач, стоящих перед руководителями многих предприятий.

2. Классификация бухгалтерских документов

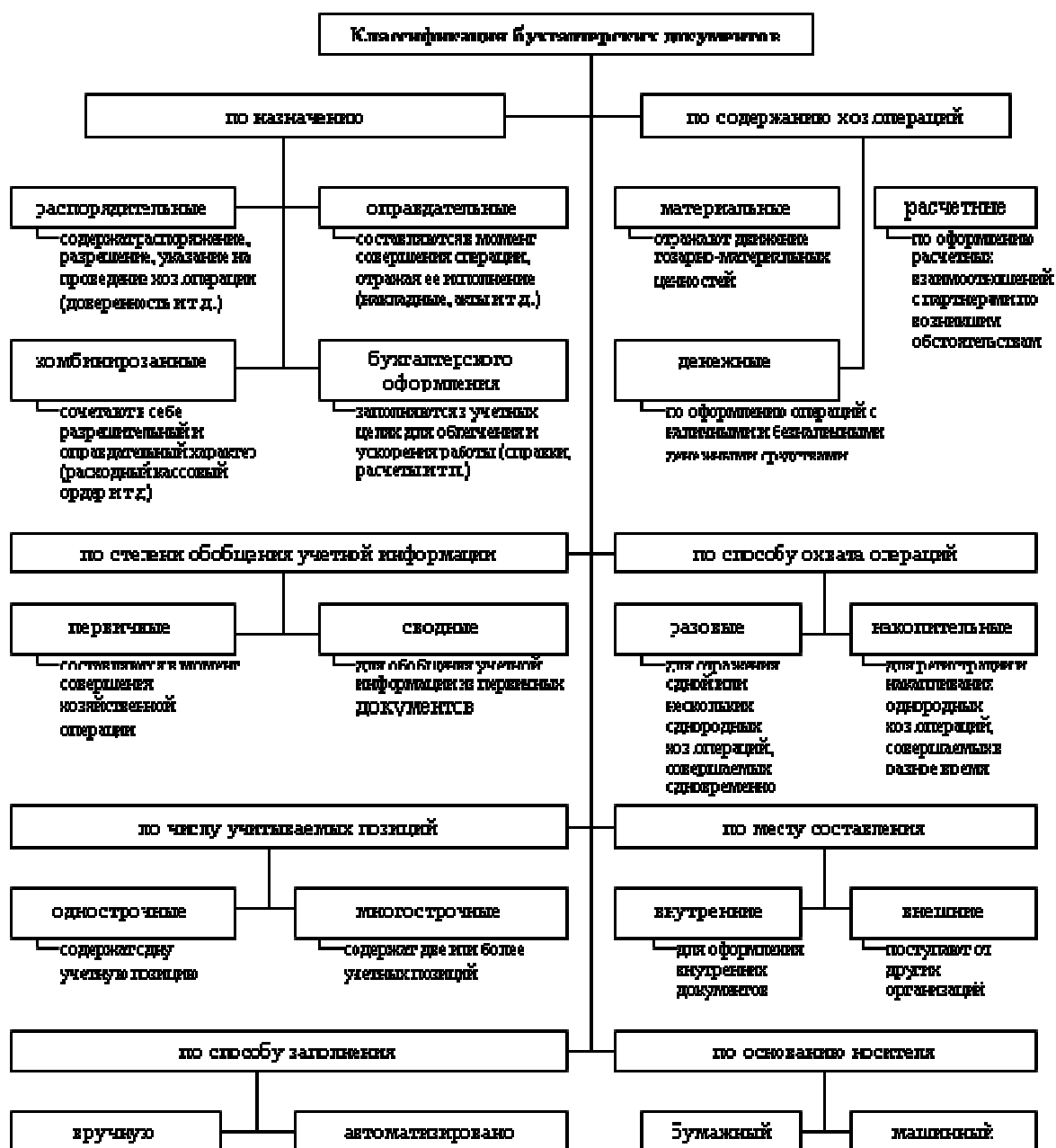
Все хозяйственные операции должны производиться с оформлением первичных документов, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Документы бухгалтерского учета классифицируются по различным признакам:

- по назначению;
- по содержанию хозяйственных операций;
- по объему отраженных в них операций;
- по способу использования;
- по числу учитываемых операций;
- по месту составления;
- по способу заполнения.

Бухгалтерские документы по назначению можно разделить на группы:

- организационно-распорядительные;
- оправдательные (исполнительные);
- комбинированные;
- документы бухгалтерского оформления.



К организационно–распорядительным документам относятся приказы, распоряжения, указания, доверенности и т.п. Эти документы содержат распоряжение, разрешение, поручение либо право на проведение хозяйственной операции. Информация, содержащаяся в этих документах, не заносится в учетные регистры, так как в них не отражается сам факт совершения операции.

К оправдательным (исполнительным) документам относятся накладные, требования, приходные ордера, акты приемки и т.п. Оправдательные документы составляются в момент совершения операции, отражая ее исполнение, и представляют собой источник первичной учетной информации или первый этап учетного процесса. Информация, содержащаяся в них, заносится в учетные регистры.

Существует целый ряд документов, сочетающих в себе разрешительный и оправдательный характер, такие документы относят к комбинированным (платежная ведомость, расходный кассовый ордер).

Документы бухгалтерского оформления заполняются бухгалтером для оправдания записей, не имеющих других документальных подтверждений. Это различные расчеты и справки, которые играют вспомогательную роль и составляются для облегчения и ускорения работы бухгалтерии (справка бухгалтерии на сторнирование ошибочно сделанной записи; распределение прибыли предприятия, общепроизводственных, общехозяйственных, внепроизводственных расходов и др.). Информация из таких документов также заносится в учетные регистры.

Тема 1.2. Бухгалтерская обработка документов

1. Бухгалтерская обработка документов

2. Правила проверки первичных документов и исправления ошибок в них

3. Порядок изъятия первичных документов у предприятия

4. Порядок составления ведомостей учета затрат (расходов) – учетных регистров

Бухгалтерская обработка документов. Учетная обработка документов в бухгалтерии осуществляется следующим образом. Поступившие в бухгалтерию документы должны быть всесторонне проверены с трех позиций:

- **по форме**, т.е. в отношении правильности и полноты заполнения реквизитов. Эта проверка заключается в выяснении бухгалтером подлинности подписей лиц, составивших документ; установлении наличия всех требуемых в форме документа реквизитов, выявлении подчисток и не оговоренных или неправильно сделанных исправлений и т.д.

- **по существу**, т.е. выяснить соответствие хозяйственных операций в документе действующему законодательству (законность и хозяйственную целесообразность). Например, при проверке авансового отчета по командировке надо знать порядок и нормы оплаты суточных, расходов по найму жилья, проезда и т.д.

- **по арифметической проверке**, т.е. проверить правильность подсчетов, выведения итогов, вычисленных процентов.

Неправильно или неполно составленные документы возвращаются для выяснения, дополнительного оформления или пересоставления. В случае обнаружения подделки каких-либо реквизитов или других злоупотреблений, эти документы не возвращаются представившим их работникам, а оставляются в бухгалтерии для выяснения и привлечения виновных к ответственности. Все факты злоупотреблений и нарушений в оформлении документов главный бухгалтер обязан доводить до сведения руководителя организации.

Проверенные и принятые бухгалтерией документы подвергаются обработке, которая состоит из следующих этапов:

- **Таксировка** — это определение денежной оценки хозяйственных операций, зафиксированных в документе. Многие поступившие в бухгалтерию документы имеют только натуральные показатели, поэтому их необходимо перевести в денежный измеритель.

- **Группировка** — это объединение документов по однородным признакам и за определенный период. Ее целью является подготовка сводных данных за какой либо период. Например, кассовые документы группируются за каждый день по приходу и расходу, что находит отражение в отчете кассира.

- **Контрировка** (проставление корреспонденции счетов) — это указание в документе взаимосвязи между счетами, она обозначается на самих документах проставлением корреспонденции счетов исходя из содержания хозяйственных операций.

В настоящее время корреспондирующие счета по хозяйственным операциям проставляют в основном на бланках первичных документов, которые имеют для этих целей специальные графы. Для сокращения учетных записей корреспондирующие счета могут проставляться и в сводных регистрах (ведомостях). От правильности указанных корреспондирующих счетов зависит правильное отражение операций в бухгалтерском учете и получении достоверной информации о хозяйственной деятельности организации. После проставления корреспонденции счетов документы используются для записи операций по счетам в учетных регистрах.

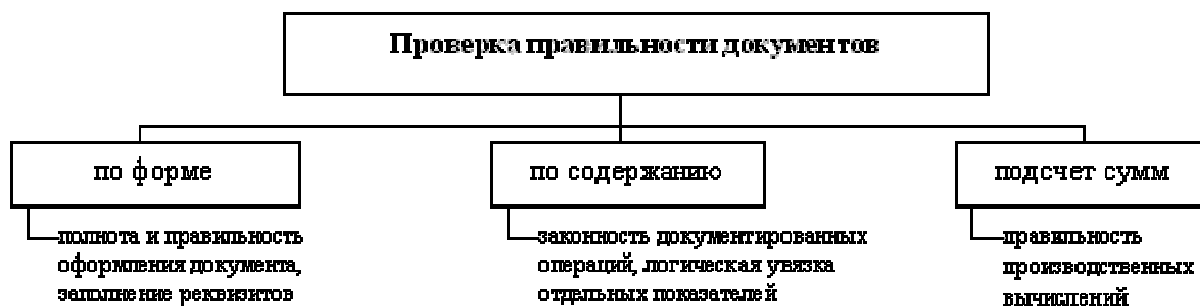
Правила проверки первичных документов и исправления ошибок в них. Проверка первичных документов – контроль, проводимый на предмет соответствия документа установленным правилам.

Первичные документы, поступающие в бухгалтерию, подлежат обязательной проверке:

- по форме (полнота и правильность оформления документа, заполнение реквизитов);
- по содержанию (законность документированных операций, логическая увязка отдельных показателей);
- подсчета сумм (правильности произведенных вычислений).

При проверке по форме необходимо проконтролировать заполнение обяза-

тельных реквизитов документа – оформленный ненадлежащим образом документ, налоговая инспекция может признать недействительным. Все предусмотренные формой документа реквизиты должны быть заполнены с учетом требований по их заполнению, содержать необходимые подписи лиц, ответственных за составление документа, и их расшифровки, а также печать организации, если это предусмотрено бланком формы и действующим законодательством. При этом необходимо учитывать, что в целях налогообложения, первичными документами являются не только накладные, счета–фактуры, платежные поручения, но и договоры, акты сдачи–приемки, гарантийные письма и пр.



Ошибки, выявленные в результате проверки, можно разделить на несколько групп:

- по причинам возникновения – небрежность, бухгалтерская неграмотность, переутомление, неисправность вычислительной техники и т.п.;
- по месту возникновения – в тексте или цифрах первичных документов, при разноске в регистры;
- по значению – локальные ошибки (например, в дате) и транзитные (вызывающие автоматические ошибки в нескольких местах).

Внесение исправлений в кассовые (приходные и расходные кассовые ордера) и банковские документы не допускается. В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений.

Ошибки в первичных документах, созданных вручную (за исключением кассовых и банковских), исправляются следующим образом:

- зачеркивается одной тонкой чертой неправильный текст или сумма так, чтобы можно было прочитать исправленное;
- надписывается над зачеркнутым исправленный текст или сумма;
- на полях соответствующей строки делается оговорка «Исправлено» за подписью лиц подписавших ранее документ, либо подтверждается подписью лица производившего исправление, а также проставляется дата исправления.

В тексте и цифровых данных первичных документов и учетных регистров подчистки и не оговоренные исправления не допускаются.

Если документ составлен в нескольких экземплярах, то исправление делается на каждом экземпляре в отдельности.

Типичные ошибки при работе с первичными документами:

- использование форм первичных документов, созданных на предприятии, но не утвержденных в приказе по учетной политике;
- отсутствие в документах не являющихся унифицированными или специализированными обязательных реквизитов;
- отсутствие утвержденного руководителем организации перечня лиц, имеющих право подписи первичных документов;
- не заполнение обязательных реквизитов первичных документов; наличие подчисток и помарок в документах; нарушение правила исправления ошибок в документах;
- исправления в кассовых документах;
- записи простым карандашом;
- отсутствие прочерков в свободных строках;
- отсутствие штампа или записи «оплачено» с указанием даты (числа, месяца, года) в документах, прилагаемых к приходным и расходным кассовым ордерам;
- арифметические ошибки при таксировке документов.

Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов составляются сводные учетные документы.

После приемки информация с первичного документа переносится в учетные регистры, а на самом документе делается специальная отметка, исключающая возможность ее повторного использования.

Порядок изъятия первичных документов у предприятия Первичные учетные документы могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми инспекциями и налоговой полицией на основании их постановлений в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Порядок проведения налоговых проверок изложен в Налоговом кодексе (часть первая) главе 14 «Налоговый контроль». Выемка документов производится в соответствии со статьей 94 НК РФ и с требованиями, изложенными в Инструкции Министерства финансов РСФСР от 26.07.91 № 16/176 «О порядке изъятия должностным лицом Государственной налоговой инспекции документов, свидетельствующих о сокрытии (занижении) прибыли (дохода) или сокрытии иных объектов от налогообложения, у предприятий, учреждений, организаций и граждан».

Первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации. В последнем случае организация обязана изготовлять за свой счет копии таких документов на бумажных носи-

телях для других участников хозяйственных операций, а также по требованию органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством Российской Федерации, суда и прокуратуры.

Руководителю предприятия должностным лицом Государственной налоговой инспекции предъявляется постановление о производстве изъятия документов.

При изъятии документов оформляется протокол и одновременно составляется специальная опись изъятых документов и производится фиксация их содержания, а в необходимых случаях оформляются копии изъятых документов, о чем указывается в Протоколе изъятия. Копия описи изъятых документов вручается должностным лицам предприятия под роспись.

Главный бухгалтер или другое должностное лицо организации вправе с разрешения и в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов, снять с них копии с указанием основания и даты изъятия.

4. Порядок составления ведомостей учета затрат (расходов) – учетных регистров

При журнально-ордерной форме учета сводный учет затрат на производство осуществляют в журнале-ордере № 10.

Журнал-ордер № 10 составляют на основании итоговых данных ведомостей учета затрат цехов (ф. № 12), учета затрат обслуживающих производств и хозяйств (ф. № 13), учета потерь в производстве (ф. № 14), учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и коммерческих расходов (ф. № 15) и др.

Указанные ведомости составляют на основании ведомостей и разработочных таблиц распределения сырья и материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств и непромышленных хозяйств, расчетов по амортизационным отчислениям, листов-расшифровок по прочим денежным расходам.

В журнале-ордере № 10 отражают все производственные затраты по их элементам с кредита соответствующих материальных и расчетных счетов. При этом в журнал-ордер № 10 записывают лишь те суммы кредитовых оборотов материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет одного из счетов затрат на производство.

В журнале-ордере № 10 отражают также все внутренние обороты по счетам затрат на производство (списание общепроизводственных и общехозяйственных расходов, услуг и работ вспомогательных производств и т.п.).

В журнале-ордере № 10 используется шахматная форма записей затрат на производство, что обеспечивает получение сводных данных о затратах — и по отдельным элементам затрат, и по статьям калькуляции.

Ранее отмечалось, что в журнале-ордере № 10 отражаются лишь те кредитовые обороты материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет счетов затрат на производство. Кредитовые обороты материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет непроизводственных счетов, регистрируют в журнале-ордере № 10/1. По окончании месяца в журнал-ордер № 10/1 переносят и итоговые записи журнала-ордера № 10. Общие итоги обоих журналов-ордеров

разносят затем по счетам Главной книги. При этом по данным журналов-ордеров № 10 и 10/1 производят записи в Главную книгу по дебету соответствующих счетов, а по данным журнала-ордера № 10/1 — по кредиту счетов.

Данные журналов-ордеров № 10 и 10/1 используют для составления расчета затрат по элементам и расчета себестоимости продукции по статьям калькуляции.

Организация аналитического учета затрат на производство зависит в основном от степени централизации учета, применяемого метода калькулирования себестоимости продукции, уровня механизации и автоматизации учетных работ, организации внутрихозяйственного расчета. Например, при внедрении бригадного хозрасчета возникает необходимость осуществления аналитического учета не только по цехам, но и бригадам. В настоящее время учет основных затрат по бригадам на большинстве предприятий осуществляется внесистемно по данным ведомостей или машинограмм распределения затрат.

Аналитический учет затрат по счету 20 «Основное производство» ведут по статьям калькуляции по объектам учета затрат (отдельные виды продукции, однородные группы продукции, заказы и др.) и подразделениям предприятия (цех, участок, бригада) в карточках, свободных листах или книгах различных форм.

При наличии ЭВМ вся информация о затратах на производство продукции (о движении материалов, начислении амортизации, заработной платы и др.) группируется в ЭВМ по корреспондирующим счетам и составляется **ведомость оборотов по счету 20 «Основное производство»**.

Главная бухгалтерия предприятия на основании сводных данных машинограмм, ведомостей распределения сырья, материалов, заработной платы и др., получаемых в результате обработки первичных документов, осуществляет сводный учет затрат на производство продукции.

Затраты группируют по видам продукции (группам однородной продукции) и цехам. На предприятиях с бесцеховой структурой управления сводный учет затрат на производство ведут по видам продукции.

При составлении калькуляций фактической себестоимости продукции данные сводного учета используют для контроля за выполнением плана по себестоимости всей товарной продукции и ее отдельных видов.

Сводный учет затрат на производство организуется по бесполуфабрикатному или полуфабрикатному варианту.

При первом варианте ограничиваются учетом затрат по каждому цеху (переделу). В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражают, а контроль за их движением от одного цеха к другому осуществляет бухгалтерия по данным оперативного учета в натуральном выражении. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.

При втором варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела. При этом бухгалтерские записи на счете основного производства столько раз повторяют ранее учтенные производственные затраты, сколько фаз обработки проходят сырье и основные материалы. Такое наложение ранее учтенных затрат на производство усложняет учет и калькулирование се-

бестоимости продукции, возникает необходимость очистки сводных показателей предприятия о затратах на производство от внутривозовского оборота. Вместе с тем этот вариант позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях их обработки и тем самым обеспечивает более действенный контроль за процессом формирования себестоимости продукции.

Особенности записи операций на аналитических счетах основного производства и калькулирования себестоимости продукции при бесполуфабрикатном и полуфабрикатом вариантах рассмотрены далее.

ЗАПИСЬ ОПЕРАЦИЙ НА СЧЕТАХ ПРИ БЕСПОЛУФАБРИКАТНОМ ВАРИАНТЕ

Счет 20 «Основное производство», цех № 1		Счет 20 «Основное производство», цех № 2	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1) Стоимость сырья и материалов — 100 000	5) Перечисление стоимости сырья и затрат первого передела — 120 000	3) Затраты второго передела — 10 000	5) Перечисление затрат второго передела — 10 000
2) Затраты на обработку первого передела — 20 000			
Счет 20 «Основное производство», цех № 3		Счет 43 «Готовая продукция»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
4) Затраты третьего передела — 5000	5) Перечисление затрат третьего передела — 5000	5) Себестоимость готовой продукции — 13 5000	

ЗАПИСЬ ОПЕРАЦИЙ НА СЧЕТАХ ПРИ ПОЛУФАБРИКАТНОМ ВАРИАНТЕ

Счет 20 «Основное производство», цех № 1		Счет 20 «Основное производство», цех № 2	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1) Стоимость сырья и материалов — 100 000	3) 120 000 Себестоимость полуфабрикатов первого передела, переданных из цеха № 1 в цех № 2	3) 120 000	5) 130 000 Себестоимость полуфабрикатов второго передела, переданных из цеха № 2 в цех № 3
2) Затраты первого передела — 20 000		4) Затраты второго передела — 10 000	
Счет 20 «Основное производство», цех № 3		Счет 43 «Готовая продукция»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
5) 130 000	7) Себестоимость готовой продукции, переданной из цеха № 3 на склад готовой продукции, — 135 000	7) Себестоимость готовой продукции — 135 000	
6) Затраты третьего передела — 5000			

Пример. В цех № 1 поступило сырья и материалов на 100 000 руб. Затраты по переработке сырья и материалов составили 20 000 руб. Затраты на обработку полуфабрикатов в цехе № 2 — 10 000 руб., в цехе № 3 — 5000 руб.

В практике организаций нередко применяется смешанный, или частично полуфабрикатный, вариант, при котором полуфабрикаты отражаются в учете на первых стадиях по полуфабрикатному, а на последующих стадиях — по бесполуфабрикатному варианту.

Затраты на производство продукции входят в себестоимость продукции того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты — предварительной (арендная плата и др.) или последующей (оплата отпусков рабочих и др.).

Непроизводительные расходы и потери от брака отражают в учете в том отчетном месяце, в котором они выявлены.

Для ведения сводного учета затрат на производство применяют *ведомость сводного учета затрат на производство*, упрощенная форма которой представлена далее. Остатки незавершенного производства по каждой калькуляционной статье переносят в ведомость отчетного месяца из ведомости предыдущего. Затраты за отчетный месяц, себестоимость окончательного брака и недостач незавершенного производства, оценку незавершенного производства на конец месяца определяют в соответствующих машинограммах или разработочных таблицах. Фактическую себестоимость готовой продукции по каждой статье затрат рассчитывают следующим образом: к остатку незавершенного производства на начало месяца прибавляют фактические затраты за отчетный месяц, вычитают себестоимость окончательного брака и суммы недостач и остатков незавершенного производства на конец месяца.

В применяемых на практике ведомостях сводного учета затрат на производство помимо указанных данных содержатся сведения о расходе сырья и материалов по каждой графе сказуемого следующей далее таблицы, что необходимо для последующего калькулирования себестоимости единицы произведенной продукции.

Остатки и обороты по всем сводным ведомостям учета затрат на производство должны соответствовать остаткам и оборотам синтетического счета 20 «Основное производство».

Ранее изложенная традиционно применяемая в отечественной практике методика группировки и списания затрат основана на разделении затрат на прямые и косвенные и исчислении полной производственной себестоимости продукции.

Вместе с тем в соответствии с Планом счетов 2000 г. разрешено использовать методику группировки и списания затрат на производство, предусматривающую разделение затрат на переменные, условно-переменные и условно-постоянные и исчисление неполной (сокращенной, частичной) производственной себестоимости продукции.

Переменные расходы учитывают на калькуляционных счетах 20, 23 и 29. Условно-переменные расходы предварительно учитывают на счете 25, а затем списывают на счета 20 и 23. Условно-постоянные расходы в части производ-

ственных затрат учитывают на счете 26. В конце отчетного периода условно-постоянные расходы списывают со счета 26 в дебет счета 90 «Продажи».

Таким образом, при вновь введенной методике группировки и списания затрат на производство на счетах 20, 23, 29 отражают неполную производственную себестоимость продукции (без общехозяйственных расходов). По окончании отчетного периода неполную фактическую себестоимость продукции списывают с кредита счетов 20, 23 и 29 в дебет счетов 43, 40 и других счетов.

Следовательно, готовая продукция, товары отгруженные, незавершенное производство также будут отражаться в учете и отчетности по неполной производственной себестоимости.

При использовании новой методики группировки и списания затрат на производство отечественная система учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции становится близкой к системе «директ-костинг», широко используемой в странах с развитой рыночной экономикой.

ВЕДОМОСТЬ СВОДНОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

№ статьи и калькуляционная группа материала	Наименование статьи расхода и калькуляционной группы материала	Остаток незавершенного производства на начало месяца	Затраты за отчетный месяц		Списана за месяц себестоимость				Индекс отклонения фактической себестоимости от плановой (гр. 9 : гр. 8)	Остаток незавершенного производства на конец месяца
			по текущим нормам	по отклоненным нормам	окончательного брака	недостач незавершенного производства	выпущенной продукции			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	Сырье и основные материалы	2000	142 000	1420	1000	420	140 000	1400	0,01	2600
Всего по объекту		2200	152 000	1500	1100	450	150 000	1500	0,01	2650

Тема 1.3. Документооборот в бухгалтерском учете

1. Документооборот. График документооборота

2. Сроки хранения первичных документов

Документооборот. График документооборота. Документооборот - это создание первичных учетных документов или получение их от других организаций, их принятие к учету, обработка, передача в архив. Движение первичных документов в бухгалтерском учете регламентируется графиком документооборота.

График документооборота - это график или схема, которые описывают движение первичных документов на предприятии от момента их создания до момента передачи на хранение.

Унифицированной формы графика документооборота нет. Каждое предприятие составляет график самостоятельно, исходя из особенностей деятельности.

Разрабатывает график документооборота главный бухгалтер, а утверждает руководитель предприятия.

График должен устанавливать рациональный документооборот, т.е. предусматривать оптимальное число подразделений и исполнителей для прохождения каждого первичного документа, определять минимальный срок его нахождения в подразделении.

Правильное составление графика документооборота и его соблюдение способствуют оптимальному распределению должностных обязанностей между работниками, укреплению контрольной функции бухгалтерского учета и обеспечивают своевременность составления отчетности.

Ответственность за соблюдение графика документооборота, а также за своевременную и качественную разработку документов, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы.

Контроль за соблюдением исполнителями графика документооборота в организации осуществляет главный бухгалтер. Целесообразно вручить каждому работнику выписку из графика документооборота, в которой перечислены документы, относящиеся к сфере его деятельности.

Для каждого документа в бухгалтерском учете существует свой путь движения, т.е. свой документооборот. Однако для всех документов существуют пять основных этапов:

1) составление документа в момент совершения хозяйственной операции, а если это не представляется возможным - непосредственно после ее окончания в соответствии с требованиями, предъявляемыми к его оформлению;

2) передача документа в бухгалтерию, где контролируются своевременность и полнота сдачи его для учетной обработки;

3) проверка принятых документов бухгалтером по форме (проверяются полнота и правильность оформления, заполнение обязательных реквизитов), по

содержанию (законность документированных операций, логическая увязка отдельных показателей) и арифметическая проверка;

4) обработка документа в бухгалтерии, которая осуществляется в три этапа:

- таксировка (расценка) - предусматривает перевод натуральных и трудовых измерителей в обобщающий денежный измеритель. Например, передан табель рабочего времени, на основании которого рассчитывается заработная плата работников;

- группировка - подбор документов, однородных по экономическому содержанию. Например, приход и расход товарно-материальных ценностей;

- контировка - указание в первичном документе корреспонденции счетов по конкретной хозяйственной операции, вытекающей из содержания документа;

5) сдача документов в архив на хранение после составления по ним учетных регистров.

Срок хранения бухгалтерских, налоговых и кадровых документов

По срокам хранения все бухгалтерские документы можно условно разделить на два вида:

- документы с временным сроком хранения (например, 1 год, 5 лет, 75 лет);

- документы, которые должны храниться постоянно.

Расчет срока их хранения производится с 1 января года, который следует за годом окончания их делопроизводства. Например, исчисление срока хранения дел, законченных делопроизводством в 2010 году, начинается с 1 января 2011 года.

Согласно ст. 17 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" организация должна хранить первичные бухгалтерские документы не менее пяти лет.

В соответствии с Перечнем установлены следующие сроки хранения бухгалтерских документов:

- отчетов по налогам: годовых - постоянно; квартальных - 5 лет; месячных - 1 год;

- бухгалтерских отчетов и балансов организаций: сводных годовых - постоянно; годовых - постоянно; квартальных - 5 лет; месячных - 1 год;

- первичных документов и приложений к ним, зафиксировавших факт совершения хозяйственной операции и явившихся основанием для бухгалтерских записей (кассовых, банковских документов, корешков банковских чековых книжек, ордеров, табелей, извещений банков и переводных требований, актов о приеме, сдаче и списании имущества и материалов, квитанций, корешков к ним, счетов-фактур, накладных, авансовых отчетов и др.) - 5 лет; синтетических, аналитических, материальных счетов бухгалтерского учета - 5 лет;

- бухгалтерских учетных регистров (главной книги, журналов-ордеров, разработочных таблиц и др.) - 5 лет; оборотных ведомостей - 5 лет; перечней

лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, - до замены новыми; образцов подписей материально ответственных лиц - до минования надобности; книг, журналов, карточек учета ценных бумаг - постоянно, договоров, контрактов, соглашений (кредитных, хозяйственных, операционных) - 5 лет, основных средств (зданий, сооружений) - 5 лет, расчетов с организациями - 5 лет, приходно-расходных кассовых документов (счетов, платежных поручений) - 5 лет, подотчетных лиц - 5 лет, исполнительных листов - 5 лет, депонированной заработной платы - 5 лет, доверенностей - 5 лет.

Срок хранения кадровой документации составляет 75 лет. К ней относятся такие документы, как:

- приказы, распоряжения руководителя о приеме, увольнении, перемещении работников, предоставлении им длительных отпусков;
- личные дела, личные карточки работников (в том числе временных работников); лицевые счета или расчетные ведомости по начислению заработной платы;
- табели и наряды работников вредных профессий;
- трудовые договоры (контракты) или трудовые соглашения, не вошедшие в состав личных дел.

Организация может поручить ведение собственного архива специализированной организации (частному или государственному архиву). Для этого необходимо заключить специальный договор хранения. В нем указывается срок, в течение которого архив обязуется хранить документы.

Если в учреждении решили самостоятельно их хранить, то необходимо разработать и принять соответствующий внутренний акт, который будет регулировать порядок организации хранения документов. Например, положение о хранении документов, утвержденное приказом директора, в котором следует определить:

- виды документов, подлежащих обязательному хранению;
- структурные подразделения, которые будут обеспечивать хранение документов;
- порядок поступления документов на хранение;
- сроки хранения;
- порядок учета и регистрации поступающих на хранение документов;
- меры, обеспечивающие сохранность и конфиденциальность содержащихся в них сведений;
- порядок выдачи хранящихся документов для работы с ними;
- иные вопросы, касающиеся порядка хранения документов.

Также необходимо создание соответствующей архивной службы и закрепление за определенным должностным лицом обязанностей по организации деятельности архива.

Затем следует разработать положение об экспертной комиссии, которая будет проводить экспертизу ценности документов, образовавшихся в организации (п. 3.1 Указаний*(1)). Положение утверждается руководителем. Он приказом также утверждает состав экспертной комиссии.

В состав комиссии включаются, как правило, наиболее квалифицированные сотрудники организации в количестве не менее трех человек. Кроме того, в

состав экспертной комиссии можно пригласить архивариуса из окружного архива. Если вся работа по отбору документов для хранения и уничтожения будет проходить в присутствии работника архива, то неприятностей с хранением документов у организации не будет.

В работе комиссия руководствуется законодательством об архивном деле в РФ, законами и иными нормативными правовыми актами субъектов РФ, муниципальными правовыми актами об архивном деле, а также нормативными и распорядительными документами руководящего органа своей ведомственной системы, своей организации.

При разработке положения о деятельности комиссии в учреждении необходимо руководствоваться Приказом Росархива от 19.01.1995 N 2 "Об утверждении Примерного положения о постоянно действующей экспертной комиссии учреждения, организации, предприятия".

Экспертная комиссия является совещательным органом. Ее решения вступают в силу после их утверждения руководителем организации. При необходимости (если организация является источником комплектования государственного или муниципального архива) решения комиссии утверждаются после их согласования с соответствующим архивным учреждением.

Основными задачами экспертной комиссии являются:

- организация и проведение экспертизы ценности документов на стадии делопроизводства при составлении номенклатуры дел и формировании дел;

- организация и проведение экспертизы ценности документов на стадии подготовки их к передаче в архив организации;

- организация и проведение отбора и подготовки документов к передаче на постоянное хранение в государственный или муниципальный архив. Комиссия имеет право в целях реализации возложенных на нее задач:

- в пределах своей компетенции давать рекомендации структурным подразделениям и отдельным сотрудникам организации по вопросам разработки номенклатуры дел, формирования дел в делопроизводстве, экспертизы ценности документов, розыска недостающих дел постоянного срока хранения и по личному составу, упорядочения и оформления документов;

- запрашивать от руководителей структурных подразделений письменные объяснения о причинах утраты, порчи или незаконного уничтожения документов постоянного и долговременного хранения, в том числе по личному составу, предложения и заключения, необходимые для определения сроков хранения документов;

- заслушивать на своих заседаниях доклады руководителей структурных подразделений о ходе подготовки документов к передаче на хранение в архив, о причинах утраты документов;

- приглашать на заседания комиссии в качестве консультантов и экспертов специалистов структурных подразделений, представителей других организаций;

- не принимать к рассмотрению и возвращать для доработки некачественно и небрежно подготовленные документы.

Экспертиза ценности документов в организации проводится ежегодно работниками структурных подразделений совместно с экспертной комиссией под

методическим руководством архива организации. При ее проведении в структурных подразделениях осуществляются отбор дел постоянного и временного (свыше 10 лет) хранения для передачи в архив организации, выделение к уничтожению дел за предыдущие годы, сроки хранения которых истекли. Документы, отобранные экспертной комиссией на постоянное или длительное хранение, описываются в соответствии с правилами работы архивов организаций.

Экспертная комиссия создает номенклатуру дел со сроками хранения документов, то есть систематизирует все имеющиеся документы по видам и датам и составляет перечень наименований дел. Для этого необходимо разобрать документы по годам и прошить их в хронологическом порядке. По общему правилу обработанные первичные документы, которые относятся к определенному учетному регистру (например, кассовые или банковские документы), подшиваются в отдельные папки в хронологическом порядке. Страницы в этих папках следует пронумеровать в правом верхнем углу. В деле может быть не более 250 страниц или оно не должно быть толще 4 см. Когда все документы систематизированы и прошиты, составляется их опись, которая должна быть утверждена руководителем учреждения. Для хранения документов необходимо отвести специальное помещение. Документы должны располагаться в архиве в запираемых шкафах, обеспечивающих полную сохранность документов, а также предохраняющих их от пыли и воздействия солнечного тепла.

Ежегодно на основании номенклатуры дел экспертная комиссия выделяет документы с истекшим сроком хранения, которые подлежат уничтожению, и составляет на них акты в произвольной форме. Документы отбираются путем просмотра каждого листа дела.

Акты о выделении документов с истекшим сроком годности к уничтожению рассматриваются и утверждаются руководителем организации. После этого документы, перечисленные в них, отделяются от остальных дел и хранятся в специально отведенном месте до уничтожения. Дела, приготовленные к уничтожению, передаются на переработку специализированной организации или уничтожаются самой организацией.

Если документы отправляются в утиль, то передача дел специализированной организации оформляется приемо-сдаточным актом или накладной. В них необходимо указать дату передачи, количество передаваемых дел и вес бумажной макулатуры.

Уничтожить документы, срок хранения которых уже прошел, можно непосредственно в организации с помощью бумагорезательной машины. В этом случае экспертная комиссия должна зафиксировать факт уничтожения устаревших документов, составив соответствующий акт. Следует отметить, что их уничтожение по истечении периода хранения является правом, а не обязанностью организации (Письмо Минфина РФ от 18.10.2005 N 03-03-04/2/83).

Ответственность за нарушение порядка хранения и уничтожения документов.

В соответствии со ст. 16 Федерального закона от 22.10.2004 N 125-ФЗ "Об архивном деле в Российской Федерации" (далее - Закон N 125-ФЗ) контроль за соблюдением законодательства об архивном деле в РФ осуществляют федеральные органы государственной власти, в том числе специально уполномоченный

Правительством РФ федеральный орган исполнительной власти, органы государственной власти субъектов РФ, в том числе уполномоченные органы исполнительной власти субъектов РФ в области архивного дела, в пределах своей компетенции, определенной законодательством РФ и законодательством субъектов РФ. Данные органы проверяют выполнение организациями требований законодательства в области архивного дела, обеспечение сохранности, комплектования и использования организациями документов в делопроизводстве.

Согласно ст. 27 Закона N 125-ФЗ юридические лица, а также должностные лица и граждане, виновные в нарушении законодательства об архивном деле в РФ, несут гражданско-правовую, административную и уголовную ответственность, установленную законодательством РФ.

Административная ответственность в данном случае регулируется ст. 13.20 КоАП РФ, в соответствии с которой нарушение правил хранения, комплектования, учета или использования архивных документов влечет предупреждение или наложение административного штрафа:

- на граждан - в размере от 100 до 300 руб.;
- на должностных лиц - от 300 до 500 руб.

При совершении организацией двух или более правонарушений штрафные санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности. При этом следует учитывать, что уплата штрафа не освобождает предприятие от обязанности устранить нарушение.

Заметим, отсутствие первичных документов, счетов-фактур, регистров бухгалтерского учета в результате неправильного их хранения является грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (п. 3 ст. 120 НК РФ). Такие нарушения в соответствии с п. 2 ст. 120 НК РФ влекут за собой наложение штрафа от 5 000 до 15 000 руб.

Если же данное нарушение привело к занижению налоговой базы, то размер штрафа будет составлять 10% от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 000 руб.

Указанные штрафы не налагаются на учреждение, если оно представит доказательства, что документы утеряны не по вине учреждения, а вследствие наступления форс-мажорных ситуаций (кража, пожар, затопление). Такими доказательствами могут быть справка из милиции о возбуждении уголовного дела по факту кражи документов с их описью, справка от пожарных и т.д. Однако следует иметь в виду, что если документы сгорели, а в помещении, в котором они хранились, не была установлена пожарная сигнализация, то форс-мажором эту ситуацию не признают.

Аналогично и с кражей. Если помещение, в котором хранились документы, не запиралось, то штраф придется уплатить.

Напомним, что потребовать у организации документы налоговики могут только за три последних года. Поэтому оштрафовать ее по ст. 120 НК РФ за отсутствие документов за четвертый год они не вправе.

Ответственность за организацию хранения документов учреждения несет руководитель, а за сохранность первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности - еще и главный бухгалтер.

Раздел ПМ 2. Разработка рабочего плана счетов бухгалтерского учета организации

Тема 2.1. Типовой план счетов бухгалтерского учета

1. План счетов бухгалтерского учета

2. Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета

План счетов бухгалтерского учета. Система счетов бухгалтерского учета способна обеспечить любой информацией, необходимой для целей планирования, нормирования, управления и контроля за выполнением заданий, но для единообразия содержания экономической информации о хозяйственных средствах, источниках, хозяйственных процессах, а также для правильного и четкого построения и организации бухгалтерского учета необходимы четкий перечень и конкретная характеристика каждого счета. Таким документом является План счетов бухгалтерского учета – систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета.

План счетов разработан на основе экономической классификации счетов, и счета в нем сгруппированы по признаку экономического содержания отражаемых хозяйственных процессов и расположены в определенной, экономически обоснованной последовательности. В Плате приведены наименования и коды синтетических счетов (счета первого порядка) и субсчетов (счета второго порядка).

По Плану счетов бухгалтерский учет должен вестись в организациях (кроме кредитных и бюджетных) всех форм собственности и организационно-правовых форм, ведущих учет методом двойной записи.

Для учета специфических операций предприятия могут по согласованию с Минфином РФ (или другим соответствующим органом) вводить при необходимости в План счетов дополнительные синтетические счета, используя свободные коды счетов.

Субсчета, предусмотренные в Плате счетов, используют исходя из требований анализа, контроля и отчетности. Предприятия могут уточнять содержание отдельных из них, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета.

Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий:

- регламентирует вопросы, имеющие отношение к основным методическим принципам ведения бухгалтерского учета;

- приводит краткую характеристику синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов;

- раскрывает структуру и назначение счетов, экономическое содержание обобщаемых на них фактов;

- раскрывает порядок учета наиболее распространенных операций. Порядок ведения аналитического учета устанавливается предприятием исходя из поло-

жений Инструкции и нормативных актов по отдельным разделам учета (учета основных средств, производственных запасов и т. д.).

В Инструкции после характеристики каждого синтетического счета дана типовая схема корреспонденции его с другими синтетическими счетами. В случае возникновения фактов хозяйственной деятельности, корреспонденция по которым не предусмотрена в типовой схеме, предприятия могут дополнять ее, соблюдая основные методологические принципы ведения бухгалтерского учета, установленные Инструкцией.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (табл.) и Инструкция по его применению утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н.

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Раздел I. Внеоборотные активы		
Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов
Амортизация нематериальных активов	05	
.....	06	
Оборудование к установке	07	
Вложения во внеоборотные активы	08	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных 8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
.....	09	
Раздел II. Производственные запасы		
Материалы	10	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали

		<ul style="list-style-type: none"> 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности
Животные на выращивании и откорме	11	
.....	12	
.....	13	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	
.....	17	
.....	18	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	<ul style="list-style-type: none"> 1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств 2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам 3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам
<u>Раздел III. Затраты на производство</u>		
Основное производство	20	
Полуфабрикаты собственного производства	21	
.....	22	
Вспомогательные производства	23	
.....	24	
Общепроизводственные расходы	25	
Общехозяйственные расходы	26	
.....	27	
Брак в производстве	28	

Обслуживающие производства и хозяйства	29	
.....	30	
.....	31	
.....	32	
.....	33	
.....	34	
.....	35	
.....	36	
.....	37	
.....	38	
.....	39	
Раздел IV. Готовая продукция и товары		
Выпуск продукции (работ, услуг)	40	
Товары	41	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	
Готовая продукция	43	
Расходы на продажу	44	
Товары отгруженные	45	
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	
.....	47	
.....	48	
.....	49	
Раздел V. Денежные средства		
Касса	50	1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы
Расчетные счета	51	
Валютные счета	52	
.....	53	

.....	54	
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета
.....	56	
Переводы в пути	57	
Финансовые вложения	58	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги	59	
Раздел VI. Расчеты		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
.....	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	
Резервы по сомнительным долгам	63	
.....	64	
.....	65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	По видам кредитов и займов
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
.....	72	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба
.....	74	

Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам
.....	77	
.....	78	
Внутрихозяйственные расчеты	79	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом
<u>Раздел VII. Капитал</u>		
Уставный капитал	80	
Собственные акции (доли)	81	
Резервный капитал	82	
Добавочный капитал	83	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
.....	85	
Целевое финансирование	86	По видам финансирования
.....	87	
.....	88	
.....	89	
<u>Раздел VIII. Финансовые результаты</u>		
Продажи	90	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 9. Прибыль/убыток от продаж
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 9. Сальдо прочих доходов и расходов
.....	92	
.....	93	

Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
.....	95	
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	По видам резервов
Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
Прибыли и убытки	99	
<u>Забалансовые счета</u>		
Арендованные основные средства	001	
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002	
Материалы, принятые в переработку	003	
Товары, принятые на комиссию	004	
Оборудование, принятое для монтажа	005	
Бланки строгой отчетности	006	
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007	
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008	
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009	
Износ основных средств	010	
Основные средства, сданные в аренду	011	

Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета
Настоящая Инструкция устанавливает единые подходы к применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности организаций и отражению фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета. В ней приведена краткая характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов: раскрыты их структура и назначение, экономическое содержание обобщаемых на них фактов хозяйственной деятельности,

порядок отражения наиболее распространенных фактов. Описание счетов бухгалтерского учета по разделам приводится в последовательности, предусмотренной Планом счетов бухгалтерского учета.

Принципы, правила и способы ведения организациями бухгалтерского учета отдельных активов, обязательств, финансовых, хозяйственных операций и др., в том числе признания, оценки, группировки, устанавливаются положениями и другими нормативными актами, методическими указаниями по вопросам бухгалтерского учета.

По Плану счетов бухгалтерского учета и в соответствии с настоящей Инструкцией бухгалтерский учет должен вестись в организациях (кроме кредитных и бюджетных) всех форм собственности и организационно - правовых форм, ведущих учет методом двойной записи.

На основе Плана счетов бухгалтерского учета и настоящей Инструкции организация утверждает рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий полный перечень синтетических и аналитических (включая субсчета) счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета.

План счетов бухгалтерского учета представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности (активов, обязательств, финансовых, хозяйственных операций и др.) в бухгалтерском учете. В нем приведены наименования и номера синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка).

Для учета специфических операций организация может по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации вводить в План счетов бухгалтерского учета дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов.

Субсчета, предусмотренные в Плане счетов бухгалтерского учета, используются организацией исходя из требований управления организацией, включая нужды анализа, контроля и отчетности. Организация может уточнять содержание приведенных в Плане счетов бухгалтерского учета субсчетов, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета.

Порядок ведения аналитического учета устанавливается организацией исходя из настоящей Инструкции, положений и других нормативных актов, методических указаний по вопросам бухгалтерского учета (основных средств, материально - производственных запасов и т.д.).

В Инструкции после характеристики каждого синтетического счета дана типовая схема корреспонденции его с другими синтетическими счетами. В случае возникновения фактов хозяйственной деятельности, корреспонденция по которым не предусмотрена в типовой схеме, организация может дополнить ее, соблюдая единые подходы, установленные настоящей Инструкцией. Инструкция по применению Плана счетов устанавливает единые подходы к его применению организациями и отражению фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета. В ней приведена краткая характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов: раскрыты их структура и назначение, экономическое содержание обобщаемых на них фактов хозяйственной деятельности, порядок отражения наиболее распространенных фактов.

При этом нужно иметь в виду, что принципы, правила и способы ведения организациями бухгалтерского учета отдельных активов, обязательств, финансовых, хозяйственных операций и др., в том числе признания, оценки, группировки, устанавливаются положениями и другими нормативными актами, а также методическими указаниями по вопросам бухгалтерского учета. То есть сами по себе План счетов и Инструкция по его применению не устанавливают каких-то самостоятельных требований к организации учета различных объектов. Однако на их основе каждая организация должна разработать и утвердить свой рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий полный перечень синтетических и аналитических (включая субсчета) счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета.

В Плане счетов приведены наименования и номера синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка).

Изменять синтетические счета при формировании рабочего плана счетов нельзя. А использовать свободные номера счетов для того, чтобы ввести в рабочий план счетов дополнительные синтетические счета для учета специфических операций, то есть в случаях, когда имеющихся счетов недостаточно для достоверного и адекватного отражения тех или иных операций в учете, можно только по согласованию с Минфином России.

А вот субсчета, предусмотренные "официальным" Планом счетов, используются каждой организацией исходя из требований управления организацией, включая нужды анализа, контроля и отчетности. Иными словами, можно уточнять содержание субсчетов, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета (Письмо Минфина России от 18.01.2006 N 07-05-06/07).

Порядок ведения аналитического учета устанавливается организацией исходя из Инструкции по применению Плана счетов, норм ПБУ и других нормативных актов, а также Методических указаний по вопросам бухгалтерского учета (основных средств, материально-производственных запасов и т.д.).

Также в Инструкции после характеристики каждого синтетического счета дана типовая схема корреспонденции его с другими синтетическими счетами. Однако они не претендуют на полноту и неприкосновенность. И значит, в случае возникновения фактов хозяйственной деятельности, корреспонденция по которым не предусмотрена в типовой схеме, организация может дополнить ее, соблюдая единые подходы, установленные Инструкцией.

Тема 2.2. Рабочий план счетов бухгалтерского учета

1. Принципы и цели создания рабочего плана счетов
2. Формирование рабочего плана счетов

Упомянутым выше Приказом Минфина России N 94н утвержден План счетов бухгалтерского учета, который служит основой для разработки рабочих планов счетов во всех организациях, кроме кредитных и государственных (муниципальных) учреждений. Он представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности (активов, обязательств, финансовых, хозяйственных операций и др.) в бухгалтерском учете.

Рабочий план счетов является неотъемлемой частью учетной политики любой организации. Обычно он приводится в одном из приложений к приказу об утверждении учетной политики.

Необходимость его разработки обусловлена, прежде всего, требованиями законодательства. Ведь в соответствии со ст. 6 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" каждая организация при утверждении учетной политики должна утвердить в том числе и рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности.

Аналогичное требование закреплено и в п. 4 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации" (утв. Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н).

Содержание рабочего плана счетов, в конечном счете, определяется целым рядом факторов, в том числе:

- отраслевыми особенностями;
- масштабами и видами деятельности;
- организационно-правовой формой и структурой организации;
- необходимостью ведения раздельного учета;
- требованиями к формированию бухгалтерской отчетности (особенно в части детализации и раскрытия информации);
- необходимостью "интегрировать" в бухгалтерский (финансовый) учет решение отдельных задач налогового и управленческого учета (в том числе взаимосвязки показателей бухгалтерского и налогового учета) и т.д.

Рабочий план счетов, как и типовой План счетов, строится по иерархическому принципу - в развитие синтетических счетов открываются субсчета и далее аналитические счета до той "глубины", которая необходима для целей управления, контроля, формирования не только публичной бухгалтерской (финансовой), но и внутренней отчетности.

В рабочем плане счетов организации может быть использовано столько счетов, субсчетов и аналитических счетов, сколько необходимо для отражения хозяйственной деятельности.

Общая структура кода каждого счета может быть построена на принципах позиционной системы кодирования:

- первые два знака отведены для обозначения номера синтетического счета в соответствии с типовым Планом счетов;
- третий знак - для кодирования субсчета;
- последующие знаки - для группировки и кодирования аналитических счетов.

Безусловно, включать в рабочий план счетов следует только те синтетические счета, которые необходимы для отражения хозяйственных операций, совершаемых организацией.

Обратите особое внимание на то, что в рабочий план счетов должны быть включены все счета, которые организация намеревается использовать для отражения хозяйственных операций.

Построение аналитики

Как мы уже отмечали, в отличие от синтетических счетов, "модифицировать" которые нельзя, равно как и добавлять новые синтетические счета, не предусмотренные Приказом N 94н, без согласования с Минфином России, субсчета, приведенные в данном Приказе, фактически являются рекомендательными, и организации имеют полное право их разукрупнять, объединять, менять нумерацию и производить иные манипуляции.

Иными словами, построение аналитики по каждому синтетическому счету, включая структуру и кодировку субсчетов (аналитических счетов первого порядка), - это личное дело каждой организации, и определяется оно, прежде всего спецификой ее деятельности.

Кроме того, необходимо, чтобы рабочий план счетов полностью соответствовал методологическому разделу учетной политики. Например, если организация приняла решение вести учет готовой продукции по нормативной себестоимости, в рабочем плане счетов следует предусмотреть использование не только счетов 43 "Готовая продукция" и 20 "Основное производство", но и счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)". Безусловно, при проектировании структуры рабочего плана счетов необходимо руководствоваться, в том числе и указаниями, которые даны в Инструкции по применению Плана счетов.

Обратите особое внимание на следующий момент. Перечень аналитических счетов к каждому синтетическому счету (субсчету) должен быть исчерпывающим, чтобы общая сумма остатков и оборотов по всем аналитическим счетам, открытым в развитие субсчета, или по всем субсчетам, детализирующим информацию по синтетическому счету, были равны соответствующим остаткам и оборотам по этому субсчету или синтетическому счету.

Оформление рабочего плана счетов

Чисто технически "построить" рабочий план счетов удобнее всего в табличной форме, в обязательном порядке указывая:

- наименования и двузначные коды синтетических счетов;

- коды и наименования всех субсчетов, которые открываются в данной организации к каждому синтетическому счету;
- а также как минимум принцип формирования аналитических счетов в развитие данных субсчетов (или ссылки на соответствующие).

Формирование рабочего плана счетов

План счетов бухгалтерского учета имеет синтетические счета (счета первого порядка) и субсчета (счета второго и следующих порядка), причем организация имеет право при необходимости сама открывать субсчета исходя из нужд управления, в том числе анализа, контроля и составления отчетности. Из синтетических и аналитических счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета, и складывается рабочий план счетов.

Для большинства организаций при формировании учетной политики одной из ключевых проблем является оптимальная организация аналитических счетов (субсчетов) с целью правильного отражения себестоимости выпускаемой продукции, получения информации о доходах и рентабельности по видам деятельности.

Как правило, существует два подхода к решению данной задачи.

Первый подход подразумевает автономию финансового и управленческого учета, когда бухгалтерия, работая по котловому методу, готовит отчетность только для внешних пользователей, а в системе управленческого учета собирается и обрабатывается информация для менеджеров.

Второй подход заключается в объединении финансового и управленческого учета в общую информационную систему, в которой аналитические счета финансового учета организованы таким образом, чтобы обеспечивать переток информации в управленческий учет.

При первом подходе каждая система финансового и система управленческого учета являются замкнутыми, обеспечивая потребности только своего круга пользователей, без взаимного обмена информацией.

Сначала вся первичная документация поступает в отдел управленческого учета (планово-экономический отдел). После регистрации документы поступают в отдел финансового учета (бухгалтерию). Таким образом, происходит двойная регистрация каждой операции в удобной для конкретного учетного процесса форме, т.е. каждая система преобразовывает независимо одна от другой входящий поток информации только для целей своих пользователей: финансовый учет - для целей внешних пользователей; управленческий учет - для целей внутренних пользователей. В данном случае организация рабочего плана счетов происходит по котловому методу, когда бухгалтерские проводки, как правило, осуществляются по синтетическим счетам и аналитический учет исключается.

Раздел ПМ 3. Ведение бухгалтерского учета денежных средств и имущества организации

Тема 3.1. Учет денежных средств

1. Учет кассовых операций.
2. Безналичные расчеты. Назначение и порядок открытия расчетного счета.
3. Порядок учета операций на расчетных и специальных счетах в банках.
4. Учет кассовых операций в иностранной валюте и операций по валютному счету.

1. Счет 50 «Касса» используется для учета наличия и движения денежных средств, находящихся в кассе предприятия, а также денежных документов: почтовых марок, оплаченных авиабилетов, марок государственной пошлины и др.

Все предприятия независимо от организационно-правовой формы и сферы деятельности обязаны хранить свободные денежные средства в учреждениях банка. В кассе хранятся наличные денежные средства в пределах установленного банком по согласованию с руководителем предприятия лимита. Превышение лимита наличных денежных средств в кассе допускается лишь при выдаче заработной платы, стипендий, пособий по социальному страхованию не свыше трёх рабочих дней (а на предприятиях Крайнего Севера — до пяти рабочих дней), включая день получения средств в банке.

Денежные средства в кассу предприятия могут поступить от выручки за реализованную продукцию, оплаты коммунальных услуг, со счетов в банке на выдачу оплаты труда, пенсий, пособий и т. п.

Для оформления операций движения денежных средств в кассе используются типовые формы первичной документации. При поступлении денежных средств в кассу предприятия составляется приходный кассовый ордер (ф. № КО-1). Выдача наличных денег из кассы оформляется расходным кассовым ордером (ф. № КО-2). Все приходные и расходные кассовые ордера при выписке регистрируются в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (ф. КО-3).

После получения или выдачи денег по каждому ордеру проводят запись в кассовую книгу (ф. № КО-4). На основании вторых экземпляров листов кассовой книги, которые являются отчётами кассира, составляют журнал-ордер № 1-АПК.

Счет 50 «Касса» по отношению к балансу является активным. По дебету счета отражается поступление денежных средств и документов в кассу предприятия. По кредиту отражается их выдача из кассы.

Кассовая книга — это регистр аналитического учета, защищающий интересы, как кассира, так и организации. Каждая организация может иметь только одну кассовую книгу. Листы в книге номеруются, прошнуровываются и опеча-

тываются сургучной (обычно круглой) печатью организации. На последней странице книги делается надпись: «В настоящей книге всего пронумеровано _____ листов и проставляются подписи руководителя и главного бухгалтера организации».

Записи в кассовой книге ведутся в двух экземплярах через копировальную бумагу. Вторые экземпляры должны быть отрывными, они служат отчетом кассира. Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге запрещаются; исправления, сделанные корректурным способом, заверяются подписями кассира и главного бухгалтера. Разрешается ведение кассовой книги с использованием вычислительной техники; регистрация исполнительных документов в кассовую книгу производится сразу после получения или выдачи денег. По окончании дня кассир обязан подсчитать итоги операций за день, вывести остаток денег в кассе и передать в бухгалтерию отчет с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге (на первом экземпляре).

Приходные кассовые ордера и квитанции к ним, а также расходные ордера должны быть заполнены счетными работниками четко и ясно чернилами, шариковой ручкой. 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.

Кассир обязан независимо от календарного периода сдачи в бухгалтерию отчета (за один, три, пять дней и т. д.) ежедневно подсчитывать обороты за день и остаток на конец дня в кассовой книге.

Счет 50 «Касса» по отношению к балансу является активным. По дебету счета отражается поступление денежных средств и документов в кассу предприятия в корреспонденции со счетами 51 «Расчетные счета», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. По кредиту отражается их выдача из кассы в корреспонденции со счетами 51 «Расчетные счета», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др.

К счету 50 «Касса» могут быть открыты следующие субсчета:

50-1 «Касса организации»;

50-2 «Операционная касса»;

50-3 «Денежные документы» и др.

Кроме того, если предприятие проводит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 «Касса» должны быть открыты соответствующие субсчета для обособленного учета наличия и движения иностранной валюты (50-4 «Валютная касса»)

Иностранная валюта пересчитывается по курсу Центрального Банка России при поступлении или списании валюты на дату выписки денежно-расчетных документов и при составлении бухгалтерского баланса на первое число месяца.

Корреспонденция счетов по счету 50 «Касса»

№ п/п	Содержание операции	Корреспондирующий счет	
		дебет	кредит
1	Оприходованы наличные деньги, полученные с расчетного счета по чеку	50	51
2	Получены наличные деньги с аккредитива	50	55
3	Получен аванс наличными деньгами	50	62
4	Отгруженная продукция, работы, услуги оплачены наличными деньгами	50	62
5	Подотчетным лицом сдан остаток неиспользованной подотчетной суммы	50	71
6	В возмещение материального ущерба виновным лицом внесены суммы в кассу организации	50	73
7	Внесены наличные деньги в качестве вклада в уставный капитал предприятия	50	75
8	Получены наличными суммы страховых возмещений	50	76
9	Получены наличными суммы ранее предъявленных претензий	50	76
10	Получены наличные деньги в счет целевого финансирования	50	86
11	Отгруженная продукция, работы, услуги оплачены покупателем наличными деньгами	50	90
12	Наличные деньги получены в виде доходов будущих периодов	50	98
13	Сданы наличные деньги на расчетный счет	51	50
14	Выплачены депонированные суммы	76	50
15	Отражена недостача наличных денег в кассе предприятия	94	50
16	Выплачена заработная плата работникам	70	50
17	Выданы денежные средства работникам под отчет	71	50
18	Выданы займы работникам предприятия	73	50
19	Произведена оплата задолженности поставщику наличными средствами	60	50

Учет переводов в пути

Переводы в пути — денежные средства, сданные в кассы банков или почтовых отделений с целью их зачисления на расчетные счета организаций (т.е. еще не поступившие по назначению). Наличие переводов в пути объясняется возникновением временного разрыва между моментом документально подтвержденного списания или сдачи денежных средств и моментом их зачисления на расчетные и другие счета в кредитных организациях.

Счет 57 «Переводы в пути» используется и в случаях инкассации выручки от продажи товаров, сдаваемой в последние дни месяца, зачисление которой, как правило, происходит в первые числа месяца, следующего за отчетным. В этих случаях при сдаче выручки на основании копии сопроводительной ведомости на сдачу выручки инкассаторам банка делается бухгалтерская запись:

дебет счета 57 «Переводы в пути»,
кредит счета 50 «Касса».

По получении из банка выписки, подтверждающей конкретную дату зачисления денежных средств на расчетный счет, организация имеет право отразить факт движения денежных средств бухгалтерской записью:

дебет счета 51 «Расчетные счета»,
кредит счета 57 «Переводы в пути».

Информация по счету 57 обобщается в разрезе корреспондирующих счетов итогами по однородным операциям в ведомости движения переводов в пути. Данные этой ведомости используются для составления сводной ведомости по счетам синтетического учета и бухгалтерской отчетности организации.

2. Поступление и расход денежных средств на расчетном счете осуществляется на основании соответствующих первичных документов. Взнос денег наличными оформляют объявлением на взнос наличными, а получение их с расчетного счета — чеком (чековой книжкой). Безналичные операции по расчетному счету оформляют платежными поручениями, платежными требованиями-поручениями, инкассовыми поручениями, заявлением на открытие аккредитива и др.

Платежное поручение представляет собой письменное распоряжение владельца счета (плательщика) обслуживающему его банку, оформленное расчетным документом, перевести определенную денежную сумму со своего счета на счет получателя денежных средств, открытый в этом или другом банке.

Расчеты по инкассо являются банковской операцией, с помощью которой банк по поручению и за счет своего клиента на основании расчетных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа на основании расчетных, товарных и денежных документов. Эти расчеты оформляются с помощью платежных требований и инкассовых поручений.

Платежное требование — расчетный документ, содержащий требование

получателя средств по основному договору к плательщику об уплате определенной денежной суммы через банк. Эта форма применяется в расчетах за поставленные товары, выполненные работы или услуги.

Расчеты платежными требованиями ускоряют выписку расчетных документов, дают возможность покупателю контролировать выполнение поставщиком условий хозяйственного договора.

Инкассовое поручение — расчетный документ, на основании которого производится списание денежных средств со счета плательщика в бесспорном порядке.

Аккредитив является условным денежным обязательством, принимаемым банком по поручению плательщика, произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива, или предоставить такие полномочия другому банку. Аккредитивная форма применяется для расчетов покупателя только с одним поставщиком товаров, причем счета оплачиваются по месту нахождения получателя денег (поставщика).

Расчетный чек — письменное поручение покупателя (чекодателя) обслуживающему его банку о перечислении определенной суммы денег с его расчетного счета на счет чекодержателя (организации, предъявившей чек банку).

Чек — это ценная бумага, и их бланки являются строгой отчетности.

Для открытия счета в банке предприятию необходимо предъявить.

заявление об открытии счета;

карточку с образцами подписей руководителя, главного бухгалтера и оттиском печати;

документы, свидетельствующие о правомочности деятельности предприятия (копия утвержденного устава, учредительного договора);

свидетельство о регистрации предприятия;

свидетельство о постановке на учет в инспекции Министерства по налогам и сборам, Пенсионном фонде, Комитете по статистике.

На основании этих документов между банком и клиентом заключается договор на банковское обслуживание, присваивается номер расчетного (или валютного) счета и открываются лицевые счета для учета движения денежных средств.

На счете 51 «Расчетные счета» ведется учет наличия и движения денежных средств в валюте Российской Федерации на расчетных счетах, открытых в кредитных организациях.

По отношению к балансу счет 51 «Расчетные счета» является активным. Данный счет дебетуется на суммы поступающих денежных средств и кредитуется на суммы, подлежащие списанию с расчетного счета.

На расчетный счет поступают денежные средства из кассы при взносе сверх лимитной наличности, от покупателей — в оплату приобретенной продукции (работ, услуг), кредиты и займы, штрафы, пени, неустойки, предъявленные ранее претензии. С расчетного счета денежные средства перечисляются в оплату задолженности поставщикам, бюджету, внебюджетным фондам кредитов и займов, штрафов, пени, неустойки, в кассу предприятия.

Все первичные банковские документы записывают в лицевой счет предприятия. Выписка из лицевого счета представляется клиенту. Выписка с расчетного счета предприятия является банковским документом, дающим бухгалтеру достоверную информацию о состоянии счета и движении средств по счету предприятия.

Синтетический учет по счету 51 «Расчетные счета» на предприятиях АПК ведется в журнале-ордере № 2-АПК. Аналитический учет отражается также в журнале-ордере № 2-АПК в разрезе выписок банка. Итоговые данные журнала-ордера в конце каждого месяца переносят в Главную книгу.

На счете 55 «Специальные счета в банках» отражается наличие и движение денежных средств предприятия, находящихся в банке на особых счетах, в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах, а также движение средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению (на финансирование капитальных вложений).

По отношению к балансу счет 55 «Специальные счета в банке» — активный. По дебету его учитывается остаток денежных средств на начало учетного периода, поступление денежных средств, а по кредиту — их расход.

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

55-1 «Аккредитивы»; 55-2 «Чековые книжки»; 55-3 «депозитные счета»; 55-4 «Прочие счета».

В сельском хозяйстве для синтетического учета по счету 55 «Специальные счета в банке» используется журнал-ордер № 3 - АПК и Главная книга. Аналитический учет по этому счету ведется в ведомости №25-АПК. При этом построение аналитического учета по счету 55 «Специальные счета в банке» должно обеспечивать возможность получения информации о наличии и движении каждого аккредитива, чековой книжки, вклада.

Корреспонденция счетов по счету 51 «Расчетные счета»

№ п/п	Содержание операции	Корреспондирующий счет	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Сданы наличные денежные средства на расчетный счет	51	50
2	Остатки средств на специальных счетах в банке зачислены на расчетный счет	51	55
3	Отражен возврат ранее выданных займов	51	58

Продолжение

№ п/п	Содержание операции	Корреспондирующий счет	
		дебет	кредит
1	2	3	4
4	Поступили денежные средства от покупателей в оплату отгруженной продукции (работ, услуг)	51	62
5	Получен аванс от покупателей или заказчиков	51	62
6	Получены краткосрочные кредиты и займы	51	66
7	Получены долгосрочные кредиты и займы	51	67
8	Внесены денежные средства через подотчетных лиц	51	71
9	На расчетный счет зачислены суммы в погашение выданного работникам предприятия займа	51	73
10	Получены суммы по удовлетворенным претензиям	51	76
11	На расчетный счет зачислены денежные средства в счет вклада в уставный капитал	51	75
12	Отражено поступление денежных средств на расчетный счет в счет целевого финансирования	51	86
13	Получены доходы по обычным видам деятельности	51	90
14	Получены доходы по видам деятельности, не относящимся к обычным	51	91
15	Отражено поступление денежных средств, относящихся к другим отчетным периодам	51	98
16	Получены наличные деньги с расчетного счета по чеку	50	51
17	Отражено перечисление денежных средств на специальные счета в банках	55	51
18	Произведена оплата приобретенной продукции, принятых работ или оказанных услуг	60	51
19	Перечислен аванс под поставку продукции (работ, услуг)	60	51
20	С расчетного счета оплачена задолженность:	по краткосрочным кредитам и займам	51
		по долгосрочным кредитам и займам	51

**Корреспонденция счетов по счету 55
«Специальные счета в банке»**

№ п/п	Содержание операции	Корреспондирующий счет	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Отражено списание денежных средств на открытие или пополнение специальных счетов в банке: с расчетного счета с валютного счета	55 55	51 52
2	Отражено открытие или пополнение специальных счетов за счет: краткосрочных кредитов или займов долгосрочных кредитов или займов	55 55	66 67
3	Остаток подотчетных сумм зачислен на специальные счета в банке	55	71
4	Отражено поступление денежных средств, внесенных в качестве вклада в уставный капитал, на специальные счета	55	75
5	Зачислены на специальные счета в банке поступившие в счет целевого финансирования денежные средства	55	86
6	Доходы по видам деятельности, не относящимся к обычным, зачислены на специальные счета в банке	55	91

Продолжение

№ п/п	Содержание операции	Корреспондирующий счет	
		дебет	кредит
1	2	3	4
7	Остаток средств на специальных счетах зачислен: на расчетный счет валютный счет	51 52	55 55
8	Выданы авансы поставщикам со специальных счетов в банке	60	55
9	Отражена передача чека поставщику продукции, работ или услуг	60	55
10	Со специальных счетов в банке погашена задолженность: по краткосрочным кредитам или займам долгосрочным кредитам или займам	66 67	55 55
11	Выдан чек из чековой книжки подотчетному лицу	71	55
12	Выкуплены собственные акции посредством списания средств со специальных счетов в банке	81	55

4. Сельскохозяйственные организации могут иметь валютные счета, на которых хранятся денежные средства в иностранной валюте. Их открывают, как правило, в одной иностранной валюте в банках, имеющих соответствующую лицензию ЦБ РФ. Валютные счета организаций могут быть открыты как на территории России, так и за границей.

Количество валютных счетов в настоящее время не ограничено; для их открытия в банк представляются такие же документы, как и для открытия расчетного счета.

После проверки достоверности представленных документов юрист и главный бухгалтер банка оформляют распоряжение на открытие валютного счета, заключается с предприятием договор на расчетно-кассовое обслуживание, причем открываются сразу два валютных счета: текущий и транзитный. На текущем счете хранятся все средства организации в иностранной валюте. На транзитный счет поступает экспортная выручка, подлежащая обязательному распределению в соответствии с законодательством.

Для учета операций по валютному счету в Плане счетов предусмотрен активный синтетический счет 52 «Валютные счета». Начальное сальдо по дебету означает остаток денежных средств в иностранной валюте на отчетную дату. Оборот по дебету показывает поступление денежных средств на валютные счета организации, оборот по кредиту — списание с них денежных средств.

Счет 52 имеет следующие субсчета:

- 1 «Валютный счет внутри страны (текущий и транзитный)»;
- 2 «Валютный счет за рубежом».

Зачисление на валютный счет производится при поступлении выручки от реализации экспортной продукции, работ, услуг; приобретении валюты на валютной бирже; ввозе и пересылке в РФ из-за границы иностранной валюты и т. д. Снятие средств с валютного счета допускается: в оплату продукции, работ, услуг по импортным операциям; при продаже валюты на валютной бирже; при пересылке из РФ за границу иностранной валюты; при выдаче наличной валюты на командировочные расходы и другие цели. При зачислении на валютный счет или списании с него другой валюты банк автоматически производит конвертацию, то есть перевод одной валюты в другую по действующему курсу межбанковского валютного рынка с взиманием платы за эту операцию согласно договору.

Данные о наличии и движении денежных средств в иностранной валюте одновременно отражаются в иностранной валюте и в рублях. Сумма в рублях (рубленный эквивалент) определяется путем пересчета по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции (зачисления или снятия средств). Поскольку курсы иностранных валют по отношению к рублю все время меняются, соответственно меняется и рублевая оценка валютных статей баланса.

Организация может производить перерасчет по мере изменения курса ЦБ РФ и обязательно — на дату составления отчетности. В результате этого пересчета возникают курсовые разницы:

положительные, если произошло снижение курса рубля к иностранной валюте, отрицательные — в обратном случае.

Курсовые разницы по мере их возникновения списываются на счет 91 «Прочие доходы и расходы» или на счет 98 «доходы будущих периодов» следующими проводками: Дт 52 Кт 91 (98) — положительные курсовые разницы; Дт 91 (98) Кт 52 — отрицательные.

Если в учете используется счет 98 «Доходы будущих периодов», то в конце отчетного периода дебетовый и кредитовый обороты по этому счету сопоставляют, и полученное сальдо курсовых разниц списывают: Дт 98 «Доходы будущих периодов» Кт 91 «Прочие доходы и расходы» — положительное сальдо, Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 98 «Доходы будущих периодов» — отрицательное.

Организации, осуществляющие экспортные операции, обязаны продавать определенную законодательством часть валютной выручки на внутреннем валютном рынке через уполномоченные банки РФ по рыночному курсу рубля; для таких операций, и предназначен транзитный валютный счет. При зачислении валютных средств от экспортных операций на транзитный валютный счет в учете делается бухгалтерская запись: Дт 52/1 «Транзитный валютный счет» Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (Кт 90 «Продажи»). Перечислена обязательная часть валюты для продажи: Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 52/1 «Транзитный валютный счет». На расчетный счет поступил рублевый эквивалент проданной части валютной выручки: Дт 51 «Расчетные счета» Кт 91 «Прочие доходы и расходы». Оставшаяся часть валютной выручки зачисляется на текущий валютный счет: Дт 51/1 «Текущий валютный счет» Кт 52/1 «Транзитный валютный счет».

При покупке иностранной валюты организация представляет в банк платежное поручение; ее стоимость зачисляется на дебет счета 52/1 «Текущий валютный счет» с кредита счета 51 «Расчетные счета». Сумма купленной иностранной валюты пересчитывается по курсу ЦБ РФ на момент зачисления. Превышение курса покупки иностранной валюты над курсом ЦБ РФ отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 51 «Расчетные счета».

Сельскохозяйственная организация может продать имеющуюся у нее иностранную валюту; балансовая стоимость валюты, подлежащей продаже банком на внутреннем валютном рынке по поручению организации, отражается бухгалтерской записью Дт 57 «Переводы в пути» Кт 52/1 «Текущий валютный счет». Отражена стоимость проданной валюты: Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 57 «Переводы в пути». Сумма выручки за проданную иностранную валюту приходится по курсу ЦБ РФ на день продажи: Дт 51 «Расчетные счета» Кт 91 «Прочие доходы и расходы». При продаже иностранной валюты возникает финансовый результат, появившийся в результате разницы между рыночным курсом продажи и курсом ЦБ РФ на день продажи. Прибыль от продажи иностранной валюты отражается проводкой Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 99 «Прибыли и убытки», убыток — проводкой Дт «Прибыли и убытки» Кт 91 «Прочие доходы и расходы».

Субсчет 52/2 «Валютные счета за рубежом» открывается организациями, которые имеют счета в банках за рубежом для содержания своих представительств, выполнения определенных работ и т. д. Средства этих счетов используются на оплату расходов, связанных с осуществлением хозяйственной деятельности за рубежом.

Операции по валютным счетам отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок банка, которые, по существу, являются документами аналитического учета по счету 52. К выпискам прикладываются расчетные документы: заявления на перевод валюты, поручения на продажу валюты, мемориальные ордера банка и др. Выписки с расчетного счета имеют одну особенность: в них отражаются наличие и движение иностранной валюты и одновременно показывается рублевый эквивалент этих сумм. Аналитический учет по счету 52 «Валютные счета» ведут по каждому счету, открытому в учреждениях банков для хранения денежных средств в иностранных валютах.

Синтетический учет иностранной валюты ведется в журнале- ордере № 2/1 (обороты по кредиту счета 52 «Валютные счета») по видам валют, обороты по дебету счета 52 — в ведомости № 2/1.

Тема 3.2. Учет основных средств и нематериальных активов

1. Организация учета основных средств. Поступления основных средств.
2. Учет амортизации основных средств
3. Учет затрат на восстановление основных средств
4. Учет продажи и прочего выбытия основных средств.
5. Учет аренды основных средств.
6. Переоценка и инвентаризация основных средств
7. Учет нематериальных активов.

Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» активы относят к основным средствам при одновременном выполнении следующих условий:

- используются в производстве продукции;
- используются в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 мес.;
- организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Различают первоначальную, остаточную и восстановительную стоимость основных средств.

В бухгалтерском учете и отчетности основные средства отражаются, как правило, по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость.

Первоначальная стоимость основных средств не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ (например, переоценка), а также в случае проведения на них работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, в случае их частичной ликвидации.

Основные средства в процессе эксплуатации изнашиваются, и первоначальная стоимость их уменьшается.

Остаточная стоимость определяется вычитанием из первоначальной стоимости суммы износа основных средств.

В балансе основные средства отражаются по остаточной стоимости.

Восстановительная стоимость - это стоимость воспроизводства основных средств в современных условиях, т. е. это стоимость объектов, исходя из действующих цен на момент переоценки.

Движение основных средств связано с осуществлением хозяйственных операций по поступлению, внутреннему перемещению и выбытию основных средств. Указанные операции оформляют типовыми формами первичной учетной документации.

Поступающие основные средства принимает комиссия, назначаемая руководителем организации. Для оформления приемки комиссия составляет в одном экземпляре акт (накладная) приемки-передачи объекта основных средств (ф. № ОС- 1) на каждый объект в отдельности.

После оформления акт приемки-передачи основных средств передают в бухгалтерию предприятия. К акту прилагают техническую документацию, относящуюся к данному объекту (паспорт, чертежи и др.).

На основании акта бухгалтерия открывает инвентарную карточку, после чего техническую документацию передают в технический или другой отделы предприятия.

Акт утверждает руководитель организаций. При передаче основных средств другой организации акт составляют в двух экземплярах — для передающей и принимающей основные средства организации. Приемку законченных работ по достройке и дооборудованию объекта, производимых в порядке капитальных вложений, оформляют актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств (ф. № ОС-3).

Внутреннее перемещение основных средств из одного цеха (отдела, участка) в другой, а также их передачу из запаса (со склада) в эксплуатацию оформляют накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств (ф. № ОС-2).

Операции по ликвидации всех основных средств, кроме автотранспортных,

оформляют актом на списание объекта основных средств (ф. № ОС-4), а списание грузового или легкового автомобиля, прицепа или полуприцепа — актом на списание автотранспортных средств (ф. № ОС-4а).

Единицей учета основных средств является отдельный инвентарный объект, которому присваивают определенный инвентарный номер. Основным регистром аналитического учета основных средств являются инвентарные карточки учета объекта основных средств. С целью контроля за их сохранностью регистрируют в описи инвентарных карточек по учету объектов основных средств.

Синтетический учет наличия и движения основных средств, ведут на счете 01 «Основные средства» по первоначальной стоимости.

Счет активный, сальдовый, инвентарный.

Сальдо дебетовое — отражает сумму первоначальной стоимости действующих и находящихся в запасе и на консервации собственных основных средств предприятия.

Оборот по дебету — отражает поступление, **оборот по кредиту** выбытие объектов по разным причинам.

Все затраты, связанные с поступлением основных средств, относят вначале в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита различных счетов, а при постановке на учет основных средств эти затраты списывают со счета 08 на счет 01 «Основные средства» и отражают в бухгалтерском учете следующими проводками:

1. Строительство, дооборудование, реконструкция:

в сумме фактических затрат:

Д-т 08 К-т 02, 70, 69, 10, 60, 76 и др.,

на первоначальную стоимость при принятии на учет: Д-т 01 К-т 08.

2. Приобретение у поставщиков:

на покупную стоимость; Д-т 08 К-т 60,

на сумму НДС: Д-т 19 К-т 60,

на первоначальную стоимость при принятии к учету:

Д-т 01 К-т 08.

3. Внесение учредителями в счет вклада в уставный капитал предприятия:

на согласованную стоимость: Д-т 08 К-т 75/1,

на первоначальную стоимость при принятии к учету:

Д-т 01 К-т 08.

4. Безвозмездное получение от других организаций (по рыночной стоимости):

Д-т 08 К-т 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 2 «Безвозмездные поступления»,

Д-т 01 К-т 08 — на первоначальную стоимость,
на сумму ежемесячно начисленной амортизации (Д-т 20, 25, 26, 44 К-т 02) в течение срока полезного использования делают проводку:

Д-т 98/2 К-т 91/1 «Прочие доходы»

Налог на, добавленную стоимость, уплаченный при приобретении основных средств производственного назначения, списывается в уменьшение задолженности бюджету проводкой Д-т 68 К-т 19.

При наличии затрат по доставке и монтажу оборудования, полученного безвозмездно, организация-получатель включает их в первоначальную стоимость объекта: **дебет 08 Кредит разных счетов** и при принятии к учету Д-т 01 К-т 08.

Синтетический учет по счету 01 ведут в журнале-ордере №13 по кредиту счета 01 на основании актов на списание (ф. ОС-4) и актов приемки-передачи основных средств (ф. ОС-1).

2. Амортизация — включение в затраты производства изношенной части основных средств.

Амортизация не начисляется на:

- объекты жилищного фонда;
- объекты внешнего благоустройства;
- продуктивный скот;
- многолетние насаждения; и т.д.

Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

- линейным;
- уменьшаемого остатка;
- списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- списания стоимости пропорционально объему продукции.

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

Объекты основных средств стоимостью не более 10 000 руб. разрешается списывать на затраты на производство.

Линейный способ состоит в равномерном начислении амортизации в течение срока полезного использования объекта. При этом способе амортизацию начисляют с учетом первоначальной или восстановительной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

Способ уменьшаемого остатка

Годовую сумму начисления амортизации определяют, исходя из остаточ-

ной стоимости объекта основных средств, принимаемой на начало каждого отчетного года, и нормы амортизации, исчисленной при постановке на учет объекта основных средств, исходя из срока полезного использования и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с законодательством РФ.

Применение этого метода не позволяет начислить полную амортизацию стоимости объекта в установленный срок. Поэтому при использовании его чаще применяется ускоренная амортизация, при которой норма амортизационных отчислений увеличивается в 1,5— 2 раза.

Годовую сумму амортизации определяют умножением остаточной стоимости объекта в конце каждого года на увеличенную норму амортизации.

Способ списания стоимости по сумме чисел лет. Годовую сумму амортизационных начислений определяют исходя из первоначальной стоимости объекта ОС и расчетного коэффициента. В числителе коэффициента - число лет, оставшихся до конца службы объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока службы объекта. Годовую сумму амортизации определяют умножением первоначальной стоимости на расчетный коэффициент каждого года.

Способ начисления амортизации в зависимости от объема выпуска продукции

При этом способе ежегодную сумму амортизации определяют путем умножения процента, исчисленного как отношение его первоначальной стоимости к предполагаемому объему выпуска продукции за срок его полезного использования на показатель фактически выполненного объема продукции за данный период.

В течение отчетного периода амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления, в размере 1/12 от годовой суммы.

На практике сумму амортизации за отчетный месяц определяют следующим образом: к сумме амортизации, начисленной в прошлом месяце, прибавляют амортизацию, начисленную по поступившим основным средствам в прошлом месяце, и вычитают амортизацию по выбывшим основным средствам в прошлом месяце.

Учет амортизации основных средств ведут на счете 02 «Амортизация основных средств». Счет пассивный, сальдовый, регулирующий.

Сальдо кредитовое — отражает сумму начисленной амортизации всех объектов основных средств предприятия и одновременно сумму их возмещенной стоимости через амортизационные отчисления.

Оборот по кредиту — суммы начисленной амортизации за отчетный период.

Оборот по дебету — суммы амортизации по выбывшим основным средствам.

Суммы начисленной амортизации основных средств ежемесячно включаются в издержки производства и обращения в корреспонденции:

Д-т 20, 25, 26, 44 К-т 02.

Списание суммы начисленной амортизации при выбытии основных средств отражают проводкой

Д-т 02 К-т 01.

3. Восстановление основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции. При этом если восстановление объекта превышает срок 12 мес., то начисление амортизационных отчислений приостанавливается.

По объему и характеру ремонтных работ различают два вида ремонта — текущий и капитальный. Источники затрат для них или за счет издержек производства, или за счет специально создаваемого резерва на ремонт.

Ремонт основных средств может осуществляться хозяйственным способом и подрядным.

При хозяйственном способе ремонт выполняется ремонтной службой предприятия. Расходы по ремонту относят на затраты того периода, в котором они возникли, и отражают проводкой:

Д-т 25, 26 К-т 10, 70, 69

При подрядном способе ремонта организация заключает договор с подрядчиком. Приемка законченного ремонта оформляется актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (ф. ОС-3).

На стоимость законченных ремонтных работ подрядчик предъявляет счет, акцепт которого оформляется проводками:

Д-т 25, 26 К-т 60 и на сумму НДС: Д-т 19 К-т 60.

Для равномерного включения в издержки производства затрат на ремонт основных средств организации могут создавать резерв на ремонт.

Сумма резерва ежемесячно включается в себестоимость в размере норматива, установленного организацией самостоятельно. Норматив разрабатывается сроком на 5 лет в твердой фиксированной сумме или в процентах к первоначальной стоимости основных средств.

Для учета наличия и движения сумм резерва используется счет 96 «Резервы предстоящих расходов» по статье «Резерв предстоящих затрат по ремонту основных средств». Счет 96 пассивный, сальдо по данной статье отражает сумму неиспользованного резерва на указанные работы, т. е. по целевому назначению. Оборот по дебету — использование резерва на оплату работ и услуг, связанных с осуществлением ремонтных работ; оборот по кредиту — суммы ежемесячно создаваемого резерва за счет включения их в себестоимость, затраты организации:

Д-т 25, 26 К-т 96.

Аналитический учет операций по счету 96 «Резервы предстоящих расходов» ведется в ведомости №15 с переносом в журнал-ордер № 10.

Если ремонт основных средств выполняют хозяйственным способом, тогда затраты на ремонт предварительно относят в дебет счета 23 «Вспомогательное производство» с кредита счетов 10, 70, 69, а по окончании ремонта списывают на счет 96 проводкой:

Д-т 96 К-т 23.

При подрядном способе ремонтных работ на сумму акцептованного счета подрядчика делают проводки: Д-т 96 К-т 60 и Д-т 19 К-т 60. Оплату счета подрядчика отражают проводкой: Д-т 60 К-т 51.

Учетной политикой организации может быть предусмотрено, что расходы на ремонт сначала списываются на расходы будущих периодов (Д-т 97 К-т 10, 70, 69, 23), а затем в течение срока, определенного руководством организации, эти расходы равными долями списывают на себестоимость изготавливаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг (Д-т 20, 25, 26 К-т 97). В таком случае отнесение затрат на ремонт будет более равномерным, что позволит избежать скачков себестоимости.

Консервация — это вывод отдельных объектов основных средств из эксплуатации по причине сокращения объемов производства или смены ассортимента продукции, выполняемых работ и услуг, ликвидаций структурных подразделений. Решение о консервации могут принять руководитель организации или федеральные органы исполнительной власти или министерства и ведомства.

Для осуществления консервации комиссия оформляет протокол решение о консервации основных средств с указанием перечня объектов, причины и сроков консервации. При необходимости проводится инвентаризация объектов, подлежащих консервации. На основании протокола комиссии составляется акт о переводе основных средств на консервацию, который утверждается руководителем орган и подписывается членами комиссии и материально ответственными лицами, за которыми числились эти объекты.

В бухгалтерском учете эти объекты остаются в составе операционных расходов (Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 20,23,25,26).

Затраты по содержанию законсервированных мощностей и объектов (кроме затрат, возмещаемых за счет ведомственных источников) принимаются в целях налогообложения.

В случае перевода на консервацию объектов основных средств по решению федеральных органов власти, министерств и ведомств затраты на содержание могут компенсироваться ими:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета», К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Важно знать, что ОС переведенным на консервацию по решению руководства на срок более 3 мес., приостанавливается начисление амортизации.

Учет амортизации законсервированных объектов, используемых в хозяйственной деятельности, целесообразно вести на отдельных субсчетах, открываемых к счету 02: «Амортизация законсервированных основных средств», «Амортизация собственных основных средств». При переводе на консервацию делается запись:

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация законсервированных основных средств»,

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация собственных основных средств».

Стоимость объектов основных средств, находящихся на консервации по решению руководителя организации, участвует в расчете среднегодовой стоимости имущества и входит в налогооблагаемую базу.

4. Организация списывает с бухгалтерского учета объекты основных средств при их выбытии по различным причинам:

- при продаже;
- безвозмездной передаче;
- передаче по договору мены;
- списание с баланса, в случае морального и физического износа;
- ликвидации в результате аварий, стихийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций;
- передаче объектов в виде вклада в уставный капитал других организаций.

Для обобщения информации о выбытии основных средств и определения финансового результата от данных операций используется счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 91 активно-пассивный, сальдо не имеет, в балансе не отражается и в конце месяца закрывается, операционно - результативный.

Д-т	сч. 91	К-т
1. Остаточная стоимость выбывших основных средств: Д-т 91/2 К-т 01		1. Выручка от продажи (по договорной стоимости, включая НДС): Д-т 50, 51 К-т 91/1
2. НДС начисленный: Д-т 91/2 К-т 68		2. Стоимость оприходованных предметов, лома (по рыночной стоимости): Д-т 10 К-т 91/1
3. Затраты по выбытию: Д-т 91/2 К-т 70, 69, 60		

Финансовый результат — прибыль убыток, полученный от списания основных средств. Определяют его путем сопоставления оборотов на сч. 91. Превышение оборота по кредиту составляет прибыль, которая списывается на счет 99 «Прибыли и убытки» проводкой Д-т 91/9 К-т 99.

Превышение оборота по дебету на счете 91 составляет убыток, и он будет списан со счета 91 проводкой Д-т 99 К-т 91 /9.

При любой причине выбытия списание объекта с баланса отражается проводками:

1. На сумму начисленной амортизации: Д-т 02 К-т 01.

2. На сумму остаточной стоимости: Д-т 91/2 К-т 01.

При длительном (по времени) процессе ликвидации объектов основных средств бухгалтерия может использовать отдельный субсчет 01/5 «Выбытие основных средств». В этом случае бухгалтерские проводки следующие:

списывается первоначальная стоимость объекта:

Д-т 01/5 К-т 01;

списывается сумма амортизаций, начисленная за весь период его эксплуатации: Д-т 02/1 К-т 01/5;

списывается остаточная стоимость выбывшего объекта:

д-т91/2 К-т 01/5.

5. 1. В результате арендных отношений одна сторона обязуется предоставить другой какое-либо имущество во временное пользование за определенное вознаграждение.

Арендодатель сданное в аренду имущество учитывает на своем балансе в составе собственных основных средств с соответствующей отметкой их выбытия в инвентарной карточке.

Передача в аренду основных средств производится по договору аренды и оформляется актом приемки-передачи основных средств (ф. ОС-1) в двух экземплярах: один остается у арендодателя, другой передается арендатору. В договоре аренды предусматривают состав и стоимость передаваемого в аренду имущества, сроки аренды, величину арендной платы, распределение обязанностей сторон по поддержанию имущества в эксплуатационном состоянии.

У арендодателя основные средства, переданные в аренду, продолжают числиться на счете 01.

Операции по текущей аренде арендодатель отражает следующими проводками:

на сумму предъявленного к платежу счета-фактуры за сданные в аренду основные средства арендатору в сумме арендной платы, включая НДС:

Д-т 76, 62 К-т 91/1,

на сумму начисленного НДС в бюджет:

Д-т 91/2 К-т 68,

поступление арендной платы:

Д-т 51 К-т 76, 62,

начисление амортизации по сданным в аренду ОС относят на уменьшение дохода:

Д-т 91/2 К-т 02.

Арендатор учитывает арендованные основные средства на забалансовом счете 001. Бухгалтерские записи у арендатора:

- на сумму полученных в аренду основных средств:

Д-т 001;

- на сумму предъявленного счета-фактуры арендодателем на всю сумму арендной платы:

Д-т 97 «Расходы будущих периодов»

К-т 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами»;

- на сумму НДС:

Д-т 19 К-т 76;

- перечисление всей суммы арендной платы, включая НДС:

Д-т 76 К-т 51;

- списывается в возмещение из бюджета сумма НДС, уплаченная арендатором:

Д-т 68 К-т 19.

Сумма арендной платы в течение срока аренды ежемесячно равными долями списывается со счета 97 на издержки производства и обращения:

Д-т 20, 26, 44 К-т 97.

Если арендная плата начисляется ежемесячно, тогда счет 97 не используется и сумма начисленной арендной платы сразу включается в издержки производства и обращения:

Д-т 20, 26, 44 К-т 76.

При возврате арендованных основных средств: К-т 001.

2. Лизинг является одной из разновидностей финансовой аренды. Его особенность в том, что по договору аренды арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное пользование для предпринимательских целей.

Лизинг также дает возможность арендодателю (лизингодателю) реализовать дорогостоящее оборудование на условиях фирменного кредита.

Лизингодатель является собственником приобретенного имущества в течение срока договора лизинга, т. е. до момента выкупа его лизингополучателем.

Приобретенное имущество для передачи в лизинг лизингодатель учитывает на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет 1 «Имущество для сдачи в аренду» и отражает следующими проводками:

- на покупную стоимость: Д-т 08 К-т 60;
- на сумму НДС: Д-т 19 К-т 60;
- на первоначальную стоимость при постановке на учет:
Д-т 03/1 К-т 08.

При лизинговых операциях возможны два варианта:

1. Переданное в аренду имущество продолжает числиться на балансе лизингодателя.

2. Сданное в аренду имущество числится на балансе лизингополучателя.

В первом случае:

А. Операции у лизингодателя

Д-т 20 К-т 10, 70, 69, 02, 71, 76. - расходы на осуществление лизинговой деятельности.

В конце месяца их полностью списывают со счета 20 на счет 90

Д-т 90 К-т 20.

Причитающаяся сумма лизинговых платежей, включая НДС, **Д-т 62 К-т 90.**

Поступление лизинговых платежей: Д-т 51 К-т 62.

При возврате лизингового имущества Д-т 01/1 К-т 03/1.

В. Операции у лизингополучателя

Принятое в аренду имущество принимается на учет: Д-т 001.

При возврате имущества лизингодателю делается запись: К-т 001. На сумму начисленной арендной платы лизингополучатель делает проводку: Д-т 20,44 К-т 76., Перечисление арендной платы лизингодателю отражают проводкой: Д-т 76 К-т 51.

Второй случай.

А. Операции у лизингодателя

Переданное в аренду имущество списывается с баланса лизингодателя проводками:

- на первоначальную стоимость: Д-т 90 К-т 03/1
- на договорную стоимость, т. е. на стоимость причитающегося платежа по договору аренды: Д-т 76 К-т 90.

Разницу между суммой лизинговых платежей и стоимостью лизингового имущества, образовавшуюся на счете 90, списывают на счет 98 «доходы будущих периодов»: Д-т 90 К-т 98.

На сумму поступивших лизинговых платежей от лизингополучателя делают запись: Д-т 51 К-т 76.

Одновременно на счет 91 «Прочие доходы и расходы» списывается часть доходов будущих периодов со счета 98 проводкой:

Д-т 98 К-т 91.

По окончании договора лизинга на счетах 76 и 98 остатков не будет.

Стоимость лизингового имущества, переданного на баланс лизингополучателю, лизингодатель будет учитывать на забалансовом счете 011 (Д-т 001) до момента его возврата или перехода права собственности к лизингополучателю (К-т 011).

В. Операции у лизингополучателя

Принятое в аренду имущество лизингополучатель приходит следующими записями:

- на договорную стоимость: Д-т 08 К-т 76;
- на сумму НДС: Д-т 19 К-т 76;
- на первоначальную стоимость при постановке на учет:

Д-т 01/2 К-т 08;

на сумму начисленной амортизации: Д-т 20, 44 К-т 02/2;

перечисление арендной платы: Д-т 76 К-т 51.

По окончании договора аренды имущество подлежит возврату либо переходит в собственность лизингополучателя.

В первом случае бухгалтерские записи следующие:

- списание начисленной амортизации: Д-т 02/2 К-т 01/2;
- списание остаточной стоимости: Д-т 91 К-т 0 1/2.

Во втором случае:

- на первоначальную стоимость: Д-т 01/1 К-т 01/2;
- на сумму начисленной амортизации: Д-т 02/2 К-т 02/1.

6. Цель инвентаризации — выявить фактическое наличие и качественное состояние основных фондов предприятия, проверить техническую документацию, уточнить данные бухгалтерского учета.

Инвентаризацию проводит комиссия, назначаемая приказом руководителя предприятия. В результате проведения инвентаризации - составляется инвентаризационная опись (ф. № инв-1) в одном экземпляре по каждому местонахождению ценностей и должностному лицу, ответственному за сохранность основных средств.

Опись подписывается комиссией, материально ответственным лицом и передается в бухгалтерию. В бухгалтерии данные описи сличают с данными учета и составляют сличительную ведомость, в которой определяют недостачи или излишки.

Излишки приходят как ранее не учтенные основные средства, бывшие в эксплуатации:

1. Д-т 01 «Основные средства», К-т 91/1 (по первоначальной стоимости);
2. Д-т 91/2 К-т 02 — на сумму начисленной амортизации.

При недостаче, порче основные средства списывают с баланса проводками:

1. На сумму начисленной амортизации: Д-т 02 К-т 01;
2. На сумму остаточной стоимости: Д-т 91/2 К-т 01;
3. На сумму остаточной стоимости:

Д-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

К-т 91/1 «Прочие доходы и расходы»;

4. На виновное лицо недостачу относят по рыночной стоимости:

Д-т 73/2 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» — по рыночной стоимости,

К-т 94 «Недостача и потери от порчи ценностей» - по остаточной стоимости,

К-т 98/4 «Доходы будущих периодов» — на сумму разницы между рыночной ценой и остаточной стоимостью;

5. По мере возмещения виновным лицом недостачи Д-т 50,70 К-т 73/2 доля доходов будущих периодов списывается со счета 98/4 на счет 91 субсчет «Прочие доходы в корреспонденции Д-т 98/4 К-т 91/1».

Если конкретный виновник недостачи не установлен, тогда остаточную стоимость списывают на расходы организации:

Д-т 91/2 К-т 94.

Целью переоценки, особенно в период инфляции, является приведение балансовой стоимости основных средств в соответствие с действующими ценами.

Особенностью переоценки основных средств, начиная с 1998 г. является то, что она перестала быть обязанностью, а стала правом предприятий.

Для определения рыночной цены и документального ее подтверждения обычно приглашают специалистов-оценщиков.

Сумма дооценки основных средств зачисляется в добавочный капитал (счет 83), субсчет 1 «Приросты стоимости имущества за счет переоценки».

1. При применении повышающих коэффициентов (дооценка):

на сумму прироста первоначальной стоимости:

Д-т 01 К-т 83 «добавочный капитал», субсчет 1,
одновременно на сумму превышения начисленной амортизации Д-т 83/1 К-т 02.

2. При применении понижающих коэффициентов (уценка):

на сумму уменьшения балансовой стоим (уценки):

Д-т 84 «Непокрытый убыток» К-т 01;

одновременно на сумму уменьшения начисленной амортизации: Д-т 02 К-т 84 «Непокрытый убыток».

При переоценке помимо первоначальной стоимости объекта необходимо пересчитать еще и его амортизацию. Для этого рассчитывают специальный коэффициент

$$K = \frac{\text{Рыночная стоимость основного средства, которую определили в результате переоценки}}{\text{Первоначальная стоимость основных средств до переоценки}}$$

Затем этот коэффициент надо умножить на сумму амортизаций, которая была начислена по основному средству до переоценки.

В ходе переоценки может быть увеличена стоимость объектов, которые были ранее уценены. В этом случае дооценку равную сумме уценки, нужно учесть на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

Д-т 01 К-т 84, Д-т 84 К-т 02, а превышение суммы дооценки над суммой уценки включить в состав добавочного капитала проводками:

Д-т 01 К-т 83/1, Д-т 83/1 К-т 02.

7. Нематериальные активы — объекты долгосрочного пользования (более 12 мес.), не имеющие материально-вещественной формы, но имеющие стоимостную оценку и приносящие доход:

- исключительные авторские права;
- исключительные права владельца на товарный знак;
- права на «ноу-хау»
- права пользования природными ресурсами и др.

У предприятия должны быть в наличии документы, подтверждающие существование самого актива и исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, в балансе они отражаются по остаточной стоимости.

Бухгалтерский учет нематериальных активов ведут на счете 04 «Нематериальные активы» по первоначальной стоимости. Счет активный, сальдовый. По

дебету счета 04 отражаются сальдо и поступление нематериальных активов, по кредиту — выбытие.

Расходы, связанные с поступлением нематериальных активов по любой причине, относят вначале в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита расчетных и материальных счетов:

Д-т 08 К-т 76, 10, 70, 69.

После принятия к учету приобретённых или созданных нематериальных активов они отражаются по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»:

Д-т 04 К-т 08.

В бухгалтерском учете поступление нематериальных активов отражается следующими проводками:

При приобретении:

- 1) Д-т 08 К-т 76 — на покупную стоимость,
Д-т 19 К-т 76 на сумму НДС;
- 2) Д-т 04 К-т 08 — на первоначальную стоимость.

При создании своими силами:

- 1) Д-т 08 К-т 10, 70, 69 — на сумму фактических затрат,
- 2) Д-т 04 К-т 08 — на первоначальную стоимость.

От учредителей в счет вклада в уставный капитал:

- 1) Д-т 08 К-т 75/1 — на договорную стоимость,
- 2) Д-т 04 К-т 08 — на первоначальную стоимость.

Полученных безвозмездно:

- 1) Д-т 08 К-т 98/4 - на рыночную стоимость,
- 2) Д-т 04 К-т 08 на первоначальную стоимость,
- 3) Д-т 98/4 К-т 91/1 — на сумму ежемесячных начислений амортизации.

Сумм НДС по приобретенным нематериальным ценностям после принятия их на учет списывается со счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» в дебет счета 68.

Учет амортизации нематериальных активов ведут на счете 05 «Амортизация нематериальных активов». Счет пассивный, сальдовый, регулирующий. По кредиту счета 05 отражают сальдо и начисление амортизационных отчислений:

Д-т 20, 25, 26, 44 К-т 05,

по дебету — списание амортизационных отчислений при выбытии нематериальных активов

Д-т 05 К-т 04.

Сумма амортизационных отчислений ежемесячно относится на издержки производства и обращения.

Основанием для списания являются акты передачи, акты на списание, протокол собрания акционеров и др.

Учет выбытия НМА ведут на активно-пассивном счете 91 «Прочие доходы и расходы»

По дебету счета 91 отражают:

1. Остаточную стоимость НМА:

Д-т 91/2 К-т 04.

2. Расходы, связанные с выбытием НМА:

Д-т 91/2 К-т 70, 71, 69.

3. Сумму НДС, начисленную в бюджет, на реализованные НМА:

Д-т 91/2 К-т 68.

По кредиту счета 91 отражают выручку продажи НМА по договорным ценам, включая НДС:

Д-т 50, 51, 52 К-т 91/1.

На счете 91 определяют финансовый результат от списания НМА путем сопоставления оборотов. Если оборот по дебету больше оборота по кредиту (сальдо дебетовое) — получим убыток, который будет списан на счет 99 проводкой:

Д-т 99 К-т 91/9.

Если оборот по кредиту больше оборота по дебету (сальдо кредитовое), получим прибыль, которая будет списана на счет 99 проводкой:

Д-т 91/9 К-т 99.

При любой причине выбытия списание объекта НМА с баланса отражается проводками:

- на сумму начисленной амортизации:

Д-т 05 К-т 04.

- на сумму остаточной стоимости:

Д-т 91/2 К-т 04.

Тема 3.3. Учет финансовых вложений

К финансовым вложениям относятся инвестиции организации в государственные ценные бумаги, облигации и иные ценные бумаги других организаций, в уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

Финансовые вложения, осуществленные организацией, отражаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счетов, на которых учитываются ценности, подлежащие передаче в счет этих вложений.

Финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора.

Наличие и движение инвестиций в акции акционерных обществ, уставные (складочные) капиталы других организаций и т. п. учитываются на счете 58 «Финансовые вложения» субсчет 1 «Паи и акции».

Наличие и движение инвестиций в государственные и частные долговые ценные бумаги (облигации и др.) учитываются на счете 58 «Финансовые вложения» субсчет 2 «Долговые ценные бумаги».

По долговым ценным бумагам разрешается разницу между суммой фактических затрат на приобретение и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно по мере начисления причитающегося по ним дохода относить на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

Движение предоставленных организацией юридическим физическим лицам денежных средств и иных займов учитывается на счете 58, субсчет 3 «Предоставленные займы». Займы, обеспеченные векселями, учитываются на этом субсчете обособленно. Предоставленные займы отражаются по дебету счета 58 в корреспонденции со счетом 51 или другими соответствующими счетами.

Возврат займа отражается по дебету счета 51 или других соответствующих счетов и кредиту счета 58.

По договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной, не противоречащей закону цели.

Наличие и движение вкладов в общее имущество по договору простого товарищества учитывается организацией-товарищем на счете 58, субсчет 4 «Вклады по договору простого товарищества».

Тема 3.4. Учет материально-производственных запасов

1. Документальное оформление поступления и расхода производственных запасов.
2. Учет материалов на складе и в бухгалтерии
3. Варианты учета поступления и продажи материалов.
4. Транспортно-заготовительные расходы и порядок их определения.

Производственные запасы — часть имущества:

- используемая при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, предназначенных для продажи;
- используемая для управленческих нужд организации.

Для правильной организации учета материально-производственных запасов на предприятиях разрабатывается номенклатура — ценник.

В ней указываются учетная цена и единица измерения материалов.

Согласно ПБУ 5/01 материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, включающей в себя суммы фактических затрат, связанных с их приобретением и доставкой.

Фактическую себестоимость материалов можно рассчитать только по окончании месяца. Большинство предприятий ведут текущий учет по твердым учетным ценам. Ими могут быть плановые либо средние покупные цены.

В случае использования в текущем учете покупных (договорных) цен по окончании месяца рассчитывают суммы и процент транспортно-заготовительных расходов для доведения их до фактической себестоимости.

При использовании плановых цен ежемесячно рассчитывают суммы и проценты отклонений фактической себестоимости от плановой.

Предприятие при выборе учетной политики на предстоящий год может предусмотреть один из следующих методов оценки материалов, списываемых на производство:

- по средней (средневзвешенной) себестоимости;
- по себестоимости первых по времени закупок (метод ФИФО);
- по себестоимости последних по времени закупок (метод ЛИФО).

Средняя себестоимость определяется по каждому виду (группе) запасов как частное от деления общей стоимости вида (группы) запасов на их количество, соответственно складывающихся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в отчетном месяце.

Этот способ оценки материальных ресурсов является традиционным для отечественного учета.

При методе ФИФО производственные запасы списываются на производство последовательно в порядке их поставок на предприятие по принципу: первая партия на приход — первая в расход. Это означает, что независимо от того, какая партия отпущена в производство, сначала списывают материалы по цене первой закупленной партии, затем второй и т.д.

При методе ЛИФО применяют другое правило: последняя партия на приход — первая в расход. То есть первыми списывают в расход материалы по цене последней поставки, затем предпоследней и т. д.

Поступление материалов на склад оформляют следующими документами:

- приходный ордер (ф. М-4);
- акт о приемке материалов (ф. М-7).

Акт составляется в двух экземплярах: первый передается в бухгалтерию предприятия как основание для бухгалтерских записей на счетах и расчета суммы недостачи или излишков; второй передается в отдел маркетинга для предъявления претензии поставщику.

Если перевозку материалов осуществляют автотранспортом, то в качестве первичного документа применяют «товарно-транспортную накладную» которую выписывает грузоотправитель в четырех экземплярах:

- первый служит основанием для списания материалов у грузоотправителя;
- второй — для оприходования материала получателем;
- третий — для расчетов с автотранспортной организацией;
- четвертый — для учета транспортной работы и прилагается к путевому листу.

Товарно-транспортную накладную применяют в качестве приходного документа у покупателя в случае отсутствия расхождения количества поступившего груза с данными накладной. При наличии расхождения приемку материалов оформляют актом о приемке материалов.

Поступление на склад отходов производства, а также внутреннее перемещение оформляют требованием-накладной (ф. М-11), которую выписывают в двух экземплярах цехи-сдатчики.

Материалы, полученные от разборки и демонтажа зданий и сооружений, приходят на основании акта об оприходовании материальных ценностей.

Расход материала со склада на производственные и хозяйственные нужды оформляют следующими документами:

- лимитно-заборной картой (ф. М-8);
- требованием-накладной на отпуск материалов (ф. М-11);
- накладной на отпуск материалов на сторону (ф. М-15).

2. Порядок учета материально-производственных запасов на складе и в бухгалтерии зависит от метода их учета.

существуют следующие методы учета производственных запасов:

- количественно-суммовой;
- с помощью отчетов материально ответственных лиц;
- оперативно-бухгалтерский (сальдовый).

Наиболее прогрессивным и рациональным методом учета материалов является оперативно-бухгалтерский. Он предполагает ведение на складах только количественно-сортового учета движения материалов и осуществляется в карточках учета материалов (ф. М-17). Карточки открывает бухгалтерия на каждый номенклатурный номер материала и под расписку передает их заведующему складом.

По мере поступления на склад материалов кладовщик выписывает приходный ордер и регистрирует его в карточке учета материалов в графе «Приход». На основании расходных документов (лимитно - заборных карт, требований) в карточке регистрируется расход материала. В карточке после каждой записи выводится остаток. Кладовщик в установленные графиком сроки сдает в бухгалтерию первичные документы и составляет реестры сдачи документов на приход и расход материалов (ф. М-13) с указанием количества документов, их номеров и групп материалов, к которым они относятся. По состоянию на первое число каждого месяца материально ответственное лицо переносит количественные остатки из карточек в ведомость учета остатков материалов (ф. М-14).

Типовая форма № М-13

**Реестр № _____ сдачи документов по приходу за 14—16 января 200_г.
по складу _____**

Номер группы материала или номенклатурный номер	Количество документов	Номера первичных документов	Сумма, руб.
102	10	121—123	7 000
		310—316	12 000
			19 000

Всего: принято 10 (десять) документов
(цифрами, прописью).

17 января 200_г. Сдал кладовщик _____ Принял _____
(подпись) (подпись)

Типовая форма № М-14

**Ведомость учета остатков материалов на складе за 200_г.
Материально ответственное лицо _____**

№ п/п	Материалы	Номенклатурный номер	Ед. измерения	Цена, руб. коп.	Остаток на 1 января		Остаток на 1 февраля	
					Кол-во	Сумма	Кол-во	Сумма
Всего по складу								

Эта ведомость открывается бухгалтерией на год по каждому складу. Хранится она в бухгалтерии и выдается кладовщику за день до окончания месяца.

Работник бухгалтерии проверяет правильность произведенных кладовщи-

ком записей в карточках учета материалов и подтверждает их своей подписью на карточках.

Основные принципы оперативно-бухгалтерского метода следующие:

оперативность и бухгалтерская достоверность количественного учета на складе при помощи карточек учета материалов, которые ведутся материально ответственными лицами;

систематический контроль работниками бухгалтерии непосредственно на складе за правильным и своевременным документированием операций по движению материалов и ведением складского учета материалов;

осуществление бухгалтерией учета движения материалов только в денежном выражении по учетным ценам и по фактической себестоимости в разрезе групп материалов и мест их хранения, а при наличии вычислительной установки — также в разрезе номенклатурных номеров;

систематическое подтверждение (взаимосверка) данных складского и бухгалтерского учета путем сопоставления остатков материалов по данным складского (количественного) учета, оцененных по принятым учетным ценам, с остатками материалов по данным бухгалтерского учета.

Синтетический учет наличия и движения материальных ресурсов ведут на счете 10 «Материалы». Счет активный, сальдовый, инвентарный.

Остатки материальных ценностей и их приход записывают по дебету счета 10, расход и отпуск — по кредиту счета в суммах фактической себестоимости.

В дебет счета 10 относят все затраты по их приобретению (покупная стоимость материалов, наценки снабженческих организаций, транспортные услуги, таможенные пошлины и др.) с кредита счетов по учету расчетов.

В сельскохозяйственных организациях к этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

10/1 «Сырье и материалы»;

10/2 «Удобрения, средства защиты растений и животных»;

10/3 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;

10/4 «Топливо»;

10/5 «Тара и тарные материалы»;

10/6 «Запасные части»;

10/7 «Корма»;

10/8 «Семена и посадочный материал»;

10/9 «Материалы и сырье, переданные в переработку на сторону»;

10/10 «Строительные материалы»;

10/11 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности».

Субсчета 10/1, 10/7 и 10/8 отражают отраслевые особенности организаций агропромышленного комплекса.

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» является активно-пассивным. Дебетовое сальдо означает сумму авансов (предоплаты), выданных поставщикам и подрядчикам (задолженность поставщиков и подрядчиков за оплаченные ценности, выполненные работы и оказанные услуги, а также по товарам в пути).

Кредитовое сальдо по счету 60 свидетельствует о суммах задолженности организации поставщикам и подрядчикам по неоплаченным расчетным документам и неотфактурованным поставкам. Оборот по дебету счета показывает суммы оплат, списаний и зачетов за товарно-материальные ценности, работы и услуги в отчетном месяце. Оборот по кредиту счета отражает стоимость полученных от поставщиков товарно-материальных ценностей, выполненных подрядчиками работ и оказанных услуг за отчетный месяц.

Суммы кредиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации и относятся на финансовые результаты организации: Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 91 «Прочие доходы и расходы».

До предъявления расчетного документа к оплате поставка считается **неотфактурованной**. В этом случае материальные ценности приходят по покупным (или учетным) ценам (Дт 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками») без НДС. Суммы налогов по этим материалам будут учтены в том отчетном периоде, в котором поступят расчетные документы (Дт 19 Кт 60).

Неотфактурованные поставки определяют в конце месяца на основе данных о фактическом поступлении материальных ценностей и расчетных документов, предъявленных к оплате. Поставщика незамедлительно извещают о такой поставке: ему высылают письмо с приложением акта о приемке материалов.

Материальные ценности считаются **находящимися в пути**, если они оплачены (Дт 60 Кт 51), но до конца месяца не поступили (или находятся на ответственном хранении у поставщика). Такие материальные ценности бухгалтерия организации приходует условно (Дт 10, 11, Кт 60) в отчетном месяце для того, чтобы отразить в балансе предприятия эти материальные ценности в составе производственных запасов. В следующем месяце указанные материальные ценности восстанавливают на счете 60 сторнировочной записью в той же корреспонденции; по мере поступления производственных запасов, числящихся в пути, их приходуют в фактически поступивших количествах.

3. Поступление материалов на предприятие может происходить по различным причинам и отражается в бухгалтерском учете следующими проводками:

- приобретены у поставщиков

Д-т 10 К-т 60 — на покупную стоимость,

Д-т 19 К-т 60; — на сумму НДС;

- от учредителей в счет вклада в уставный капитал

Д-т 10 К-т 75/1 — по согласованной стоимости;

- безвозмездно от других организаций

Д-т 10 К-т 98/2, субсчет «Безвозмездное поступление» — по рыночной стоимости.

При использовании МПЗ на производственные нужды

(Д-т 20, 23, 25, 26, 08 К-т 10)

одновременно в состав внереализационных доходов включают стоимость

израсходованных материалов и в учете отражают проводкой
Д-т 98/2 К-т 91/1;

Вопрос: Что такое МПЗ? (Материально- производственные запасы – часть имущества используемого в качестве сырья, материалов при производстве готовой продукции, выполнению работ, услуг. К МПЗ относятся активы, которые служат менее одного года.

- отходы от брака

Д-т 10 К-т 28;

- отходы от ликвидации основных средств

Д-т 10 К-т 91/1.

Отпуск материалов со склада производится на различные цели и отражается следующими проводками:

на изготовление продукции

Д-т 20,23 К-т. 10;

на строительство объектов основных средств

Д-т 08 К-т 10;

на ремонт основных средств

Д-т 26 К-т 10;

- продажа на сторону.

Учет продажи материалов ведут на счете 91 «Прочие доходы и расходы»

Счет активно-пассивный, сальдо не имеет, операционно-результативный.

По дебету счета 91 отражается:

- фактическая себестоимость реализованных материалов

Д-т 91/2 К-т 10;

- сумма НДС, начисленная на реализованные материалы,

Д-т 91/2 К-т 68;

расходы по продаже материалов

Д-т 91/2 К-т 70, 69, 76.

По кредиту отражается

- выручка от продажи по отпускным ценам, включая НДС

Д-т51,62 К-т 91/1.

Сопоставлением оборотов на счете 91 определяют финансовый результат от продажи.

Если оборот дебетовый больше оборота кредитового (сальдо дебетовое) — получаем убыток. Его списывают на счет 99 «Прибыли и убытки» проводкой

Д-т 99 К-т 91/9.

Если оборот дебетовый меньше оборота кредитового (сальдо кредитовое) — списывают проводкой

Д-т 91/9 К-т 99.

Организации, занятые производством сельскохозяйственной продукции, могут открывать к счету 10 отдельные субсчета для учёта семян, кормов, ядохимикатов, минеральных удобрений.

При оприходовании поступивших на склад специальной оснастки и специальной одежды в бухгалтерском учете делают записи:

Д-т 10/10 К-т 60 — на покупную стоимость

Д-т 19 К-т 60 — на сумму - «входного» НДС.

Передачу указанных материальных ценностей в эксплуатацию оформляют проводкой:

Д-т 10/11 К-т 10/10.

Фактическую себестоимость израсходованных материалов записывают в журналах-ордерах 10, 10/1 в корреспонденции Д-т 20, 23, 25, 26, 08, 91,90 К-т 10.

Зачет налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям возможен при выполнении следующих условий: выделение суммы НДС в расчетных и платежных документах; оприходование материальных ценностей; их оплата; их производственное использование. В этом случае делается проводка Д-т 68 «Расчеты по налогам и сборам», с «Налог на добавленную стоимость» Кт 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

4. Транспортно-заготовительные расходы входят в фактическую себестоимость материалов. К ним относят расходы на приобретение материалов, кроме их покупной стоимости.

Ежемесячно бухгалтерия определяет сумму транспортно-заготовительных расходов, представляющую собой разницу между фактической себестоимостью материалов и стоимостью их по учетной цене.

Основанием для расчетов служат данные ведомости № 10 «Движение товарно-материальных ценностей»

Суммы транспортно-заготовительных расходов распределяются между израсходованными и оставшимися на складе материалами пропорционально стоимости материалов по учетным ценам. С этой целью определяют процент транспортно-заготовительных расходов, а затем умножают его на стоимость израсходованных материалов и оставшихся на складе.

Процент транспортно-заготовительных расходов определяют по формуле:

$$\%ТЗР = \frac{\text{СуммаТЗРнаначаломесяца} + \text{СуммаТЗРнопоступившимматериаламзамется}}{\text{УЦн} + \text{УЦп}} * 100\%$$

где УЦн — стоимость материалов на начало месяца по учетной цене; УЦп — стоимость поступивших в течение месяца материалов по учетной цене.

Транспортно-заготовительные работы учитывают на том же счете, что и материалы (счет 10), на отдельном субсчете (например, 10/ТЗР).

Суммы транспортно-заготовительных расходов на выбывшие, израсходованные ценности списываются на те же счета, что и израсходованные ценности по учетным ценам в корреспонденции:

Д-т 20, 25, 26, 28 К-т 10/ТЗР

Если предприятие использует для учета операций по заготовлению материалов счет 15, то сумма транспортно-заготовительных расходов учитывается на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Суммы транспортно-заготовительных расходов (отклонений), накопленные в дебете счета 16, списываются в установленном порядке в дебет производственных счетов:

Д-т 20, 25, 26, 28 К-т 16.

В таком же порядке производится расчет и учет доли отклонений фактической себестоимости от плановой цены материалов.

Пример расчета сумм и процента ТЗР материалов

Счет 10, субсчет 1

Содержание операций	Оценка материалов		ТЗР (отклонение)
	По договорным ценам	По фактической себестоимости	Фактическая себестоимость – договорная цена
Остаток на начало месяца	30 000	31 000	1 000
Поступило за отчетный месяц	26 750	28 120	1 370
Итого поступило с остатком	56 750	59 120	2 370
Процент транспортно-заготовительных расходов			$2\,370 : 56\,750 * 100 = 4\%$
Израсходовано в отчетном месяце:			
На изготовление продукции	19 600	$19\,600 + 784 = 20\,384$	$19\,600 * 4\% = 784$
На ремонт здания цеха	8 270	$8\,270 + 331 = 8\,601$	$8\,270 * 4\% = 331$
На общехозяйственные нужды	4 640	$4\,640 + 186 = 4\,826$	$4\,640 * 4\% = 186$
Итого расход	32 510	33 811	1 301
Остаток на конец месяца	24 240	25 309	1 069

Тема 3.5. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости

- 1. Учет затрат на производство, задачи и классификация.**
- 2. Сводный учет затрат на производство.**
- 3. Незавершенное производство.**
- 4. Учет и распределение затрат вспомогательных производств. Учет непромышленных расходов и потерь.**

а. 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.

б. Задачи учета затрат на производство

Себестоимость продукции — выраженные в денежной форме затрат на ее производство и реализацию.

Основные задачи бухгалтерского учета затрат на производство — учет объема, ассортимента и качества произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг, учет фактических затрат на производство продукции и контроль за использованием сырья, материальных, трудовых и других ресурсов, за соблюдением установленных смет расходов по обслуживанию производства и управлению, калькулирование себестоимости продукции, выявление результатов деятельности структурных подразделений, выявление резервов снижения себестоимости продукции.

в. Классификация производственных затрат

Основными называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы и другие расходы, кроме общепромышленных и общехозяйственных расходов.

Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. Они состоят из общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Одноэлементными называются затраты, состоящие из одного элемента, — заработная плата, амортизация и др.

Комплексными называются затраты, состоящие из нескольких элементов.

Прямые затраты связаны с производством определенного вида продукции и могут быть прямо и непосредственно отнесены на себестоимость: сырье и основные материалы, потери от брака и некоторые другие.

Косвенные затраты не могут быть отнесены прямо на себестоимость отдельных видов продукции и распределяются условно: общепроизводственные, общехозяйственные, внепроизводственные расходы и некоторые другие. Деление затрат на прямые и косвенные зависит от отраслевых особенностей, организации производства, принятого метода калькулирования себестоимости продукции.

К переменным затратам относятся расходы, размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства продукции, — сырье и основные материалы, заработная плата производственных рабочих и др.

Размер условно-постоянных расходов почти не зависит от изменения объема производства продукции, к ним относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

В зависимости от периодичности расходы делятся на текущие и единовременные. К текущим расходам относятся расходы, имеющие частую периодичность, например, расход сырья и материалов, к единовременным — расходы на подготовку освоение и выпуска новых видов продукции, расходы, связанные с пуском новых производств и др.

К производственным относятся все расходы, связанные с изготовлением товарной продукции и образующие ее производственную себестоимость.

Внепроизводственные (коммерческие) расходы связаны с реализацией продукции покупателям. Производственные и внепроизводственные расходы образуют полную себестоимость товарной продукции.

Производительными считаются затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства.

Непроизводительные расходы являются следствием недостатков в технологии и организации производства (потери от простоев, брак продукции, оплата сверхурочных работ и др.). Производственные расходы планируются, поэтому они называются планируемыми. Непроизводительные расходы, как правило, не планируются, поэтому их считают непланируемыми.

2. Сводный учет затрат на производство

Для определения себестоимости выпущенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) применяются следующие основные методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: **позаказный, попроцессный**.

Выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

в организации зависит от вида производственного процесса и от вида продукции (работ, услуг).

Производственные процессы делятся на следующие типы: единичное, серийное, массовое и непрерывное производство.

В **единичном производстве** выполняются определенные заказы, например, изготовление сложного станка; разработка проекта; строительство здания; проведение аудиторской проверки и т. п.

В **серийном производстве**, как правило, осуществляется выпуск повторяющихся партий изделий, например, выпуск партии двигателей внутреннего сгорания для морских судов, изготовление женских пальто и т. п.

В **массовом производстве** выпускаются одинаковые изделия постоянным потоком, например, производство посуды, обуви, автомобилей, телевизоров и т. п.

В **непрерывном производстве** изготавливается один продукт в общей массе, например, в металлургическом производстве осуществляется, выпуск металла, в химической промышленности — химических материалов и т. п.

Показный метод используется в тех производственных процессах, где можно выделить изделие (работу, услугу) или группу изделий (работ, услуг). Такое выделение возможно в единичном и серийном производстве. Поэтому показный метод обычно используется именно в этих типах производств.

Процессный метод чаще используется там, где процессы производства носят массовый и непрерывный характер.

На практике часто производится комбинирование методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Для учета затрат на производство используется активный счет 20 "Основное производство", структура записей на котором представлена ниже.

СЧЕТ 20 "ОСНОВНОЕ ПРОИЗВОДСТВО"

Д	К		
Формирование затрат	Корреспондирующий счет	Списание затрат	Корреспондирующий счет
Сальдо — стоимость основного незавершенного производства на начало периода	—		
Начисление затрат по статьям калькуляции:		Списание фактической производственной себестоимости готовой продукции:	

• стоимость материалов, покупных изделий и полуфабрикатов	10	вариант 1 (без применения счета 40 с применением учетных оценок):	
• стоимость топлива на технологические цели	10	• по учетным ценам	43
• стоимость энергии на технологические цели	60	• отклонение фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам	
• основная заработная плата производственных Рабочих	70		43
• отчисления на социальные нужды	69	вариант 2 (без применения счета 40 и без применения учетных оценок):	
• расходы на подготовку и освоение производства	31	• фактическая себестоимость готовой продукции	43
• общепроизводственные Расходы	25	вариант 3 (с применением счета 40):	
• общехозяйственные расходы	26	• фактическая себестоимость готовой продукции	40
• потери от брака	28		
Сальдо — стоимость основного незавершенного производства на конец периода	—		

Фактическая производственная стоимость продукции (работ, услуг) (C_{zn}), списываемая с кредита счета 20, рассчитывается следующим образом:

$$C_{zn} = C_{zn}^n + Z_{\phi} - O_v - O_{br} - C_{zn}^k,$$

где C_{zn}^n , C_{zn}^k — стоимость незавершенного производства соответственно на начало и конец отчетного периода, руб.;

Z_{ϕ} — фактические затраты на производство продукции за отчетный период, руб.;

O_v — возвратные отходы, руб.;

O_{br} — фактическая себестоимость окончательного брака, руб. (по внутреннему окончательному браку — цеховая, а по внешнему — производственная себестоимость).

Себестоимость единицы продукции ($C_{ед}$) исчисляется так:

$$C_{ед} = \frac{C_{zn}}{K_{zn}},$$

где K_{zn} — количество выпущенной готовой продукции, ед. изм.

Фактическая производственная себестоимость готовой продукции (работ, услуг) списывается со счета 20 в зависимости от принятого в учетной политике организации варианта учета:

вариант 1 — на счет 43 "Готовая продукция";

вариант 2 — на счет 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)".

3. Незавершенное производство

Незавершенным производством (НП) называется продукция, не прошедшая все стадии производственного процесса, а также изделия, не укомплектованные, не прошедшие испытаний и технической приемки.

В связи с разной продолжительностью производственного цикла в различных отраслях остатки НП могут иметь разный удельный вес в объеме затрат на производство. Наиболее высок удельный вес НП в машиностроении (особенно с единичным характером производства). Оно отсутствует на предприятиях добывающей промышленности и на электростанциях.

Точное определение НП и его правильная оценка имеют существенное значение не только для обеспечения сохранности НП, но и для определения себестоимости выпускаемой продукции.

Себестоимость готовой продукции ($C_{гп}$) определяется по формуле:

$C_{гп} = \text{НП на начало месяца} + \text{затраты за месяц} - \text{НП на конец месяца.}$

Допускаются следующие виды оценки НП:

1. В массовом и серийном производстве:

по фактической себестоимости (в разрезе калькуляционных статей);
плановой (нормативной) производственной себестоимости (прямые затраты – материалы, заработная плата основных производственных рабочих, исчисленные по нормам по каждому калькуляционному объекту, и суммы прочих косвенных затрат, определяемых в процентном отношении к прямым затратам);
прямым статьям затрат (сырье, материалы, заработная плата основных производственных рабочих);
стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов.

2. *В единичном производстве* – по фактическим расходам.

Порядок оценки НП рекомендуется отраслевыми инструкциями и определяется учетной политикой организации.

В бухгалтерском учете объем НП представляет собой сальдо по счетам 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательное производство».

Для уточнения данных оперативного учета периодически проводится инвентаризация НП. Порядок проведения инвентаризации и оформление ее результатов определены Методическими рекомендациями по инвентаризации имущества и обязательств (утв. приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49). Сроки и порядок проведения инвентаризации НП определяются учетной политикой организации, за исключением тех случаев, когда инвентаризация обязательна: перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, при смене материально ответственных лиц, при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества, при реорганизации и т. п. В некоторых отраслях (химическая, пищевая, легкая промышленность) инвентаризация проводится ежемесячно.

При инвентаризации НП в организациях, занятых промышленным производством, необходимо определить степень готовности НП. Проверка заделов НП (деталей, узлов, агрегатов) производится путем фактического подсчета, взвешивания, перемеривания. Описи составляются отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цех, участок, отделение) с указанием наименований заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема, а по строительным-монтажным работам – с указанием объема работ.

Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, находящиеся у рабочих мест и не подвергавшиеся обработке, в опись НП не включаются, а инвентаризируются и фиксируются в отдельных описях. Забракованные детали также не включаются в описи НП, по ним составляются отдельные описи.

По НП, представляющему собой неоднородную массу или смесь сырья (в соответствующих отраслях промышленности), в описях, а также в сличительных ведомостях приводятся два количественных показателя: количество этой массы или смеси и количество сырья или материалов (по отдельным наименованиям), входящих в ее состав. Количество сырья или материалов определяется техническими расчетами в порядке, установленном отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

По незавершенному капитальному строительству в описях указываются наименование объекта и объем выполненных работ по этому объекту, по каж-

дому отдельному виду работ, конструктивным элементам, оборудованию и т. п.

Результаты инвентаризации отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

излишки: **Дебет** счета **20** «Основное производство» **Кредит** счета **91-1** «Прочие доходы» – по рыночной стоимости;

недостача: **Дебет** счета **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» **Кредит** счета **20**. Затем стоимость недостачи в пределах норм естественной убыли отражается по дебету счета 20 и кредиту счета 94, а сверх норм естественной убыли – по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба», и кредиту счета 94.

4. Вспомогательным называется производство, которое обслуживает основное производство, обеспечивая необходимые условия для его нормальной работы (электросиловое и паросиловое хозяйства; водоснабжение; компрессорные установки; тарные, ремонтные, инструментальные цехи и др.).

Для учета затрат вспомогательных производств используют активный калькуляционный счет 23 «Вспомогательные производства». Порядок учета затрат в целом совпадает с порядком учета в основном производстве. По дебету этого счета в течение месяца отражаются как прямые, так и косвенные затраты.

Списание фактической себестоимости продукции, выполненных работ и оказанных услуг вспомогательных производств осуществляют с кредита счета 23 «Вспомогательные производства» в дебет счетов:

20 «Основное производство» — при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству или основному виду деятельности;

90 «Продажи» — при выполнении работ и услуг для сторонних предприятий и др.

Аналитический учет затрат на производство осуществляется по видам вспомогательных производств (котельная, тарный цех, ремонтно-механический, транспортный цех и др.), по видам продукции (работ, услуг) и статьям калькуляции. При этом необходимо иметь в виду, что номенклатура калькуляционных статей расходов будет отличаться от общепринятой в зависимости от вида и технологических особенностей того или иного вспомогательного производства.

В простых вспомогательных производствах, вырабатывающих однородную продукцию (заводские электростанции, водопроводные, парокотельные, компрессорные станции, транспортные цехи и др.), учет затрат осуществляется только в разрезе статей без подразделения по видам продукции или услуг. В таких производствах себестоимость единицы продукции определяется путем деления всех затрат на количество выработанной продукции.

В сложных вспомогательных производствах, вырабатывающих разнородную продукцию (инструментальный цех, ремонтно-механический цех, модельный цех и др.), учет затрат осуществляется в разрезе отдельных заказов, видов продукции, выполняемых работ и статей расходов.

По окончании месяца затраты вспомогательных производств распределяют пропорционально количеству потребленных услуг или произведенной продукции в соответствующих единицах измерения: при производстве электроэнергии — кВт. Ч; пара — т; сжатого воздуха — 1000 м³; воды — м³; холода — 1000 кал; для транспорта — тонна-километр и др.

Продукция вспомогательных производств калькулируется по фактической цеховой себестоимости.

Стоимость изготовленных изделий для собственного потребления и внутризаводских работ и услуг, выполняемых одними цехами для других, определяется, как правило, исходя из фактической суммы основных (прямых) затрат и общепроизводственных расходов.

Взаимные услуги цехов вспомогательных производств оцениваются, как правило, по плановой себестоимости или по фактической себестоимости прошлого месяца. По мере определения фактической себестоимости продукции, работ и услуг образовавшаяся разница относится на соответствующие счета пропорционально количеству отпущенной продукции, выполненных работ или оказанных услуг.

В себестоимость продукции вспомогательных производств, выпускаемой на сторону, включается соответствующая доля общехозяйственных расходов.

ПОТЕРИ ОТ БРАКА В ПРОИЗВОДСТВЕ

Браком считается продукция, которая в силу имеющихся дефектов не может быть использована по ее прямому назначению.

Различают брак:

- а) исправимый — дефекты устранимы, изделия могут быть использованы по назначению и исправление их экономически целесообразно;
- б) неисправимый — дефекты неисправимы.

В зависимости от места обнаружения различают брак:

- внутренний — выявленный на предприятии;
- внешний — выявленный потребителями.

Неисправимый брак оформляется актом о браке, который составляется работником отдела технического контроля (ОТК), мастером

и начальником цеха и передается в бухгалтерию, где калькулируется себестоимость брака.

Себестоимость внутреннего исправимого брака определяют, исходя из стоимости сырья, материалов, израсходованных на исправление брака, заработной платы производственных рабочих, занятых исправлением брака, отчислений на социальные нужды и соответствующей доли общепроизводственных расходов. С рабочих виновных в браке, по исправимому браку взыскивают стоимость исправления брака, а по неисправимому — стоимость материалов за

вычетом отходов, сумму основной зарплаты, за исключением стоимости брака по цене лома.

Внешний брак, обнаруженный покупателем, оценивают по производственной себестоимости. К потерям от брака относят также транспортные расходы, которые были включены в счет покупателю, и транспортные расходы по возврату забракованного изделия.

Синтетический учет потерь от брака ведут на активном калькуляционном счете 28 «Брак в производстве»

По дебету счета 28 отражают:

1) затраты по исправлению брака (с кредита счета 10, 70, 69):

Д-т 28 К-т 10, 70, 69;

2) себестоимость окончательного брака:

Д-т 28 К-т 20, 23.

По кредиту счета отражают:

суммы, удержанные с виновных за брак:

Д-т 70 К-т 28;

оприходованные забракованные изделия по цене возможного использования:

Д-т 10 К-т 28;

сумма предъявленных претензий поставщику некачественных материалов:

Д-т 76/2 К-т 28.

Разница между оборотами счета 28 — это не возмещенные потери от брака, их списывают на себестоимость готовых изделий:

Д-т 20, 23 К-т 28.

Остатков на конец месяца по счету 28 не бывает.

Аналитический учет по счету 28 ведут в каждом цехе, по видам продукции в ведомости № 12. Синтетический учет по счету 28 ведут в журнале-ордере № 10.

ПОТЕРИ ОТ ПРОСТОЕВ

По причинам возникновения различают внешние и внутренние простои.

К простоям по внешним причинам относят вызванные неподачей энергии со стороны, не поступлением материалов или топлива и т. п. Такие простои оформляют актом, утвержденным руководителем предприятия. В акте дают характеристику простоя, его продолжительность в днях или часах с указанием времени начала и конца простоя, рассчитывают потери от простоя, определяют причины и виновников.

Расходы по простоям из-за внешних причин, складываются из основной заработной платы рабочих за время простоя, дополнительной заработной платы и отчислений на социальное страхование, а также стоимости топлива и энергии,

непроизводительно затраченных во время простоя. Все эти затраты отражают на дебете счета 26 «Общехозяйственные расходы» по статье «Потери от простоев».

На израсходованные за время простоев суммы предъявляют претензию в организации. При этом дополнительно к указанным суммам начисляют расходы по содержанию и эксплуатации оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы. До получения возмещения потерь в учетных регистрах не записывают суммы предъявленных претензий. При получении этих сумм их отражают по кредиту счета 26 «Общехозяйственные расходы» по той же статье и дебету счета 51 «Расчетные счета».

В расходы по простоям по внутренним причинам (возникшим в цехах) относят основную заработную плату рабочих, стоимость израсходованного топлива и энергии. Эти расходы отражают на дебете счета 25 «Общепроизводственные расходы» по статье «Потери от простоев».

Тема 3.6. Учет готовой продукции и ее реализации

- 1. Готовая продукция, ее виды, оценка и синтетический учет.**
- 2. Учет продажи продукции, выполненных работ оказанных услуг.**
- 3. Дебиторская задолженность, порядок учета расчетов с покупателями и заказчиками.**

1. Готовая продукция представляет собой изделия и полуфабрикаты, полностью законченные производством, соответствующие стандартам, отгруженные заказчиком или на склад.

Аналитический учет готовой продукции осуществляется по отдельным видам продукции и местам хранения таким же образом, как и учет материалов, с использованием кладовщиком или исполняющим его обязанности карточек количественно-сортового учета. Основанием для оприходования продукции служат накладные на поступление продукции на склад или другие первичные документы, а для списания - документы на отгрузку, квитанции о приеме продукции другими предприятиями или расчетные документы.

Готовую сельскохозяйственную продукцию классифицируют следующим образом: продукция растениеводства, продукция животноводства, продукция промышленных, обслуживающих производств.

Синтетический учет готовой продукции ведется на активном счете 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости. При этом движение ее отдельных наименований, возможно, отражать по учетным ценам (плановой себестоимости, отпускным ценам и т. п.) с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам (они учитываются по однородным группам готовой продукции).

В случае же использования для учета затрат на производство счета 40 “Выпуск продукции (работ, услуг)” готовая продукция отражается на счете 43 по нормативной (плановой) себестоимости.

При этом продукция приходится на склад посредством записи по дебету счета 43 по нормативной себестоимости и кредиту счета 40 (либо в случае работ; услуг дебетуется счет 90 “Продажи”). Одновременно фактическая производственная себестоимость продукции отражается по дебету счета 40 в корреспонденции со счетом 20 “Основное производство”. Выявленные таким образом на счете 40 “Выпуск продукции (работ, услуг)” отклонения списываются на счет учета продаж ежемесячно.

Итак, по дебету счета 43 “Готовая продукция” фиксируется оприходование готовой продукции из производства - в корреспонденции со счетом 20 или 40 (в случае его использования).

Счет 43 кредитуется при признании выручки в бухгалтерском учете на суммы, отгруженной покупателям продукции, расчетные документы за которую предъявлены заказчикам (покупателям) в корреспонденции со счетом 90 “Продажи”, субсчет “Себестоимость продаж”. В случае если выручка от продажи отгруженной продукции определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции или когда договором поставки обусловлен другой порядок перехода права владения, пользования и распоряжения продукцией), то до определенного момента (признания выручки), стоимость продукции переносится со счета 43 на счет 45 “Товары отгруженные». Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону на счете 43 “Готовая продукция” не отражается, а фактические затраты по ним списываются со счетов учета затрат на производство непосредственно на счет 90 “Продажи”. Продукция, подлежащая сдаче заказчикам на месте и не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства и на счете 43 “Готовая продукция” не отражается.

Наряду с учетом готовой продукции на синтетическом счете 43 по фактической себестоимости в аналитическом учете движение отдельных наименований отражается по учетным ценам с выделением отклонений фактической себестоимости от учетной стоимости. Эти отклонения фиксируются по отдельным группам продукции.

2. Процессом реализации называют совокупность хозяйственных операций, связанных со сбытом, продажей продукции. Реализация продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продажи через розничную торговлю.

Реализация продукции (работ, услуг) производится организациями по следующим ценам:

по свободным отпускным ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС;

по государственным регулируемым оптовым ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС;

по государственным регулируемым розничным ценам (за вычетом торговых скидок) и тарифам, включающим в себя НДС.

При учете продукции по фактической производственной себестоимости в бухгалтерии предприятия производятся записи по счетам бухгалтерского учета 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные», 90 «Продажи», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в зависимости от выбранного учета реализации продукции:

1) при учете реализаций продукции по мере оплаты покупателем расчетных документов:

Д-т 43 К-т 20 — оприходована готовая продукция на склад по фактической производственной себестоимости;

Д-т 45 К-т 43 — отгружена готовая продукция покупателю;

Д-т 51 К-т 90/1 — оплачена отгруженная продукция;

Д-т 90/3 К-т 68 — начислен НДС;

Д-т 90/2 К-т 45 — списана фактическая производственная себестоимость отгруженной продукции;

2) при учете реализации продукции по мере отгрузки и предъявления расчетных документов покупателю:

Д-т 43 К-т 20 — оприходована готовая продукция на склад по фактической производственной себестоимости;

Д-т 62 К-т 90/1 — отгружена готовая продукция и предъявлены покупателю расчетные документы по продажной цене;

Д-т 90/3 К-т 76 — начислен НДС по неоплаченной продукции;

Д-т 90 К-т 43 — списана фактическая производственная себестоимость отгруженной продукции;

Д-т 51 К-т 62 — оплачена отгруженная продукция;

Д-т 76 К-т 68 — начислен НДС к уплате в бюджет.

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

На основании приказа-накладной и квитанции транспортной организации бухгалтерия выписывает платежное требование-поручение для расчетов с покупателями через банк и счет-фактуру.

Счета-фактуры обязаны выписывать все предприятия и организации, реализующие товары. На основании счета-фактуры начисляется НДС. Покупателю товаров (работ, услуг) счет-фактура необходим для возмещения НДС из бюджета.

Счета-фактуры, полученные от поставщиков и выставленные покупателям, хранятся в журнале учета счетов-фактур.

Счета-фактуры, полученные от поставщиков, регистрируются в книге покупок.

При получении аванса в счет предстоящих поставок товаров поставщик составляет счет-фактуру и регистрирует ее в книге продаж.

После отгрузки товаров в счет уже полученных платежей в книге продаж делают корректировочную запись, которая уменьшает ранее начисленную сумму налога. Одновременно с этим поставщик выписывает счет-фактуру (в двух экземплярах) на фактическую отгрузку и записывает его в книгу продаж.

3. Под дебиторской задолженностью понимается задолженность других организаций, работников и физических лиц данной организации. Организации и лица, которые должны данной организации, называются дебиторами.

Под кредиторской задолженностью понимается задолженность данной организации другим организациям и лицам, которые называются кредиторами.

В бухгалтерском балансе дебиторская и кредиторская задолженность отражаются по их видам.

Дебиторская задолженность отражается на счетах:

- 62 «Расчеты и покупателями и заказчиками»,
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами»,
- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»,
- 75 «Расчеты с учредителями»,
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,
- 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

При ведении учета дебиторской и кредиторской задолженности особое внимание нужно обратить на сроки исковой давности. Согласно ст. 196 ГК общий срок исковой давности установлен равным три года.

Дебиторская задолженность при истечении срока исковой давности списывается на уменьшение прибыли или резерва сомнительных долгов. Списание задолженности оформляется приказом руководителя. В бухгалтерском учете оформляются записи:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счетов 62, 76;

Дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» Кредит счетов 62, 76.

Списанная дебиторская задолженность в целях контроля отражается на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» и учитывается там в течение пяти лет.

При поступлении средств по ранее списанной дебиторской задолженности

дебетуют счета учета денежных средств: 50, 51, 52 и кредитуют счет 91. Одновременно на указанные суммы кредитуют забалансовый счет 007.

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» суммы списанной дебиторской задолженности включаются в состав внереализационных расходов, участвующих в формировании финансовых результатов, которые учитываются при налогообложении прибыли.

Учет расчетов с покупателями и заказчиками ведется на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», к которому могут открываться субсчета:

62-1 «Расчеты в порядке инкассо» – расчеты по предъявленным покупателям и заказчикам к оплате расчетным документам;

62-2 «Расчеты плановыми платежами» – расчеты с покупателями при наличии длительных хозяйственных связей, носящих постоянный характер и не заканчивающихся при поступлении оплаты по последнему расчетному документу;

62-3 «Расчеты с покупателями и заказчиками, обеспеченные полученными векселями».

На счете 62 обособленно учитываются авансы полученные, и соответственно данный счет может иметь как дебетовое, так и кредитовое сальдо.

По кредиту счет 62 корреспондирует:

с дебетом счетов 50, 51, 52 – по получению денежных средств в оплату предъявленных покупателям и заказчикам счетов;

с дебетом счета 62, субсчет «Авансы полученные» – по зачету авансов полученных;

с дебетом счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» – при списании убытков от дебиторской задолженности, и т. д.

По дебету счет 62 корреспондирует с кредитом счетов 90-1 «Выручка», 91-1 «Прочие доходы» – на сумму предъявленных покупателям и заказчикам расчетных документов.

Аналитический учет на счете 62 ведется по каждому покупателю или заказчику и по каждому расчетному документу.

Если организация использует авансовую форму расчетов, то в бухгалтерском учете организации, получившей аванс, оформляются записи:

При поступлении аванса на счета организации: Дебет счетов 50, 51, 52
Кредит счета 62, субсчет «Авансы полученные».

С суммы полученного денежного аванса организация должна исчислить НДС в бюджет. На сумму аванса заполняется счет-фактура, а в бухгалтерском учете делается запись:

Дебет счета 62, субсчет «Авансы полученные», Кредит счета 68 – на сумму исчисленного НДС.

При отгрузке продукции покупателю или сдаче заказчику выполненных работ полученная сумма аванса засчитывается в уменьшение задолженности перед покупателем (заказчиком), а в учете делаются записи:

Дебет счета 62, субсчет «Авансы полученные», Кредит счета 62 – на сумму отгруженной продукции, включая НДС;

Дебет 68, субсчет «НДС», Кредит счета 62, субсчет «Авансы полученные» – на сумму восстановленного НДС.

Аналитический учет ведется по каждому выданному и полученному авансу.

Тема 3.7. Учет финансовых результатов и использования прибыли

1. Классификация доходов и расходов

2. Порядок отражения операций по формированию финансового результата на счетах бухгалтерского учета

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

Доходы подразделяются на:

доходы от обычных видов деятельности – выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. Если предметом деятельности организации является предоставление за плату во временное владение и (или) временное владение и пользование своих активов по договору аренды, то выручкой считается арендная плата.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретение и др. видов интеллектуальной собственности, выручкой считаются лицензионные платежи.

При участии организации в уставных капиталах других организаций выручкой считаются поступления в связи с этой деятельностью.

прочие доходы.

операционные:

поступления, связанные с предоставлением за плату во временное владение и (или) временное владение и пользование активов организации;

поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения и других видов интеллектуальной собственности;

поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;

прибыль, полученная в результате совместной деятельности;

поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных (кроме иностранной валюты);

проценты за пользование денежными средствами организации;

проценты за пользование денежными средствами организации, находящимися на счетах в банке, и др.

внереализационные:

штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

активы, полученные безвозмездно;

поступления в возмещение причиненных организации убытков;

прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

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

курсовые разницы;

сумма дооценки активов и др.

чрезвычайные – поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, наводнения):

страховое возмещение;

стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов.

Расходы организации – это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных или иного имущества) и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Расходы подразделяются на:

расходы по обычным видам деятельности – расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, выполнением работ, оказанием услуг.

Расходами организации по обычным видам деятельности признаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью, если ее предметом является:

предоставление за плату во временное владение и (или) временное владение и пользование своих активов по договору аренды;

предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретение и других видов интеллектуальной собственности;

участие в уставных капиталах других организаций;

Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости амортизируемых активов (основных средств, нематериальных активов), осуществляемое в виде амортизационных отчислений.

Расходы по обычным видам деятельности формируются из двух составляющих:

расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материальных производственных запасов (Дебет счетов 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»);

расходы, возникающие непосредственно в процессе производства продукции (Дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы»), счетов продажи товаров (44 «Расходы на продажу»), управления (26 «Общехозяйственные расходы»);

прочие расходы:

операционные:

расходы, связанные с предоставлением за плату во временное владение и (или) временное владение и пользование активов организации;

расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения и других видов интеллектуальной собственности;

расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;

расходы, связанные с выбытием основных средств и иных активов, отличных от денежных (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;

проценты за пользование денежными средствами организации;

расходы, связанные с оплатой услуг кредитных организаций;

отчисления в оценочные резервы (по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.);

налоги (на рекламу, имущество) и др.;

внереализационные:

штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

возмещение причиненных организацией убытков;

убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году;

суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности;

курсовые разницы;

сумма уценки актива;

перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на спортивные мероприятия, отдых, развлечения, мероприятия культурно-просветительского характера, иные аналогичные мероприятия и др.;

чрезвычайные – расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийных бедствий, пожаров, наводнений).

Признание доходов и расходов

Доходы от основной деятельности (выручка) признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное другим образом;

сумма выручки может быть определена;

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

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

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

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

расход производится в соответствии с конкретным договором, требованиями законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота; сумма расхода может быть определена; имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

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

2. Счет 90 «Продажи» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. По дебету счета 90 отражаются расходы, а по кредиту – доходы.

Путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов по счету 90, т. е. путем сравнения доходов и расходов, определяется финансовый результат от основной деятельности за месяц – прибыль или убыток.

Финансовый результат списывается проводкой:

Дебет счета 90 Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» – прибыль;

Дебет счета 99 Кредит счета 90 – убыток.

Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на окончание месяца не имеет.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах (операционных и внереализационных) отчетного периода (за исключением чрезвычайных), а также для определения финансового результата по ним. По кредиту счета 91 отражаются прочие доходы, а по дебету – прочие расходы.

Счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году. Конечный финансовый результат складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, прочих доходов и расходов (включая чрезвычайные). По дебету счета 99 отражаются убытки и потери, а по кредиту – прибыли и доходы. Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывается конечный финансовый результат отчетного периода – прибыль или убыток.

На счете 99 в течение отчетного года отражаются:

Прибыль (убыток) от обычной деятельности – определяется как разница между доходами и расходами от обычной деятельности:

Дебет счета 99 Кредит счета 90-9 – убыток; Дебет счета 90-9 Кредит счета 99 – прибыль.

Прибыль (убыток) от прочих операций – определяется как разница между (операционными и внереализационными) доходами и (операционными и внереализационными) расходами:

Дебет счета 99 Кредит счета 91-9 – убыток; Дебет счета 91-9 Кредит счета 99 – прибыль.

Расходы и доходы от операций, возникающих как последствия чрезвычай-

чайных обстоятельств хозяйственной деятельности, – определяются как разница между чрезвычайными доходами и чрезвычайными расходами.

Чрезвычайные доходы – это поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т. п.): страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т. п. Оформляются бухгалтерскими записями по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т. п. и кредиту счета 99.

Чрезвычайные расходы – это расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности. Оформляются бухгалтерскими записями по дебету счета 99 и кредиту счетов 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие», 10 «Материалы» и пр. (либо при дополнительном использовании счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»).

Налог на прибыль и платежи по перерасчету по этому налогу: дебет счета 99 и кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на прибыль».

Штрафы, пени в бюджет: дебет счета 99 и кредит счета 68, соответствующий субсчет.

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 в кредит либо дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Тема 3.8. Учет собственного и привлеченного капитала

- 1. Источники формирования имущества предприятия. Заемные источники средств**
- 2. Источники формирования имущества предприятия. Источники собственных средств**
- 3. Кредиторская задолженность**

1. *Заемные источники средств* (обязательства) в распоряжение организации поступают на некоторый фиксированный срок; по его истечении эти средства должны быть возвращены с определенным процентом или без него их собственнику. Они относятся к внешним источникам ресурсов предприятия. К заемным средствам относятся займы (в том числе в виде облигаций, векселей), кредиты, кредиторская задолженность, обязательства по распределению валового внутреннего продукта.

Обязательства бывают краткосрочными и долгосрочными:

- к *краткосрочным обязательствам* (сроком погашения не более 12 месяцев) относятся:

- краткосрочные ссуды, займы, полученные от физических и юридических лиц;
- краткосрочные кредиты банков;
- кредиторская задолженность поставщикам за товарно-материальные ценности, работникам по оплате труда, финансовым органам и фондам социального страхования и обеспечения по налогам, взносам и сборам, другим юридическим и физическим лицам;
- в составе *долгосрочных обязательств* (сроком погашения более 12 месяцев) отражаются:
 - долгосрочные выданные кредиторам векселя (например, поставщикам за полученные материально-производственные запасы);
 - долгосрочные кредиты банков;
 - прочие долгосрочные займы физических и юридических лиц.

2. Займы - долги организации другим предприятиям. К займам относятся как выпущенные организацией облигации, так и выпущенные и проданные предприятием акции трудового коллектива. Займы также могут быть краткосрочными и долгосрочными.

3. Кредиты банка - суммы полученных банковских ссуд - краткосрочных и долгосрочных кредитов. *Краткосрочные кредиты* (на срок не более 12 месяцев) банк предоставляет организации на выплату заработной платы сотрудникам, оплату оборотных средств.

Долгосрочные кредиты (сроком более одного года) используются организациями на финансирование вложений во внеоборотные активы - приобретение основных средств, нематериальных активов и т. п.

4. Кредиторская задолженность - задолженность, возникающая вследствие временного несовпадения между моментами получения материально-производственных запасов (работ, услуг) и их оплатой поставщикам за полученные товары, оказанные услуги, по выданным за них контрагентам векселям, по полученным авансам. Кредиторами являются различные физические и юридические лица, перед которыми предприятие имеет долги (обязательства), которые подлежат выплате (погашению).

5. Обязательства по распределению валового внутреннего продукта - это задолженность организации своим рабочим и служащим по начисленной, но не выплаченной заработной плате, которая возникает в результате несовпадения во времени моментов ее начисления и выплаты. К подобным обязательствам относятся также долги бюджету по начисленным, но неоплаченным налогам и органам социального страхования и обеспечения - по соответствующим начислениям.

2. Кроме хозяйственных средств объектами изучения бухгалтерского учета являются **источники их формирования**. Они, являясь пассивом предприятия, подразделяются на собственные и заемные.

Источники собственных средств составляют в денежном выражении материальную базу организации. Собственные источники включают в себя: уставный (складочный), а также резервный и добавочный капиталы; сюда также относятся фонды и другие резервы, нераспределенная прибыль. К источникам собственных средств относится, кроме того, целевое финансирование.

1. Уставный (иначе - складочный) капитал организации представляет собой собственный первоначальный капитал организации, которым наделяется организация в момент, ее создания (регистрации) за счет полученных от учредителей средств в виде их вкладов (взносов в денежном выражении) в соответствии с учредительными документами. Иначе - стоимость основных и оборотных средств, внесенных учредителями в счет своего вклада в момент образования предприятия.

При этом уставный капитал формируется по-разному в зависимости от вида собственности и организационно-правовой формы предприятия и может быть изменен в процессе деятельности организации. Уставный фонд создается за счет паевых взносов, взносов учредителей, проданных акций. **Резервный капитал** создается посредством отчислений от чистой прибыли в соответствии с действующим законодательством и уставом организации. Так, конкретный размер резервного капитала определяется, например, уставом хозяйственного общества в пределах 15% уставного капитала, в то время как ежегодные отчисления - в размере не менее 5% чистой прибыли за год.

Резервный капитал используется на:

- покрытие непредвиденных (возможных) убытков и потерь организации за отчетный год при отсутствии иных источников покрытия;
- выплату доходов учредителям при недостаточности или отсутствии годовой прибыли для этих целей;
- погашение облигаций предприятия и выкуп собственных акций.

Имеющиеся на конец года неиспользованные остатки этого фонда переходят на следующий год.

Добавочный капитал формируется как прирост стоимости внеоборотных активов организации (основных средств, объектов капитального строительства), выявляемый в результате их переоценки. Переоценка проводится в установленном законодательством порядке (например, не чаще одного раза в год).

К *добавочному капиталу* в акционерных обществах *относят* также полученную выше номинальной стоимости размещенных акций сумму (эмиссионный доход общества). При этом разница между продажной и номинальной стоимостью акций может быть выручена как при учреждении общества, так и при последующем увеличении уставного капитала.

2. Прибыль представляет собой прибыль отчетного года и прошлых лет - капитал, остающийся в распоряжении предприятия после уплаты налогов и сборов, пеней, штрафов, неустоек. Это внутренний источник финансирования

долговременного характера, состоящий в суммировании невыплаченной учредителям в форме дивидендов прибыли. При этом нераспределенная прибыль отчетного года и прибыль прошлых лет в учете обособленно не отражается теперь. Организации должны следить за состоянием и движением средств нераспределенной прибыли. Для этого в разрезе счета по учету нераспределенной прибыли могут быть открыты отдельные субсчета (например, "Прибыль, подлежащая распределению", "Нераспределенная прибыль в обращении", "Нераспределенная прибыль использованная"). Нераспределенная прибыль не является источником финансирования каких-либо расходов (сохраняется ее сумма во времени). Таким образом, прибыль по фондам теперь не распределяется; источник, за счет которого образовывались ранее специальные фонды (развития производства; материального поощрения; социального развития; подготовки кадров и др.), отсутствует.

3. Резервы создаются в ходе деятельности организации и используются по целевому назначению. Они могут быть предназначены на:

- предстоящую оплату отпусков;
- ремонт основных средств;
- выплату ежегодных вознаграждений по годовым итогам, за выслугу лет;
- покрытие различных возможных непредвиденных затрат;
- покрытие сомнительных долгов;
- другие предусмотренные законодательством Российской Федерации, нормативными и правовыми актами Министерства финансов РФ цели (например, под снижение стоимости материальных ценностей, под обесценение вложений в ценные бумаги).

4. Целевое финансирование - это средства, предназначенные для осуществления мероприятий целевого назначения, средства, поступившие от других организаций и лиц, бюджетные средства, поступившие в качестве источников финансирования тех или иных мероприятий и др. Эти средства носят целевой характер и их вправе использовать лишь по назначению.

3. В процессе финансово-хозяйственной деятельности у организаций возникают расчетные отношения, отражающие взаимные обязательства, связанные с продажей материальных ценностей, выполнением работ или оказанием услуг друг другу. Кроме того, возникают расчеты с бюджетом по налогам, с внебюджетными фондами, с органами социального обеспечения и страхования, с другими юридическими и физическими лицами.

При покупке организацией товаров, работ или услуг у других юридических и физических лиц и осуществлении расчетов с ними возникают обязательства, представляющие собой кредиторскую задолженность. Организации и лица, которым должна данная организация, называются кредиторами.

Кредиторов, задолженность которым возникла в связи с покупкой у них материальных ценностей, называют поставщиками. Задолженность по оплате труда своим работникам (начисленная, но не выплаченная), задолженность пе-

ред бюджетом, внебюджетными фондами и прочие отчисления называют обязательствами по распределению. Кредиторов, задолженность которым возникла по другим нетоварным операциям, называют прочими кредиторами.

Для учета кредиторской задолженности используются счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», «Расчеты с персоналом по оплате труда», «Расчеты с персоналом по прочим операциям», «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Кредиторская задолженность по истечении срока исковой давности списывается на увеличение финансовых результатов организации.

Обычно платежи по текущим обязательствам, вытекающим из договоров купли-продажи, комиссии и поручения, аренды, вексельного займа, коммерческого кредитования и пр., участники хозяйственных операций погашают не наличными деньгами, а перечислением денежных средств через банковские организации.

Расчеты, производимые организациями через банк, делятся на две группы: расчеты по товарным и по нетоварным операциям. К товарной группе относят расчеты за реализованные материально-производственные запасы, оказанные услуги и выполненные работы, а к нетоварной группе - операции по финансовым обязательствам, по расчетам с научно-исследовательскими и учебными заведениями, с жилищно-коммунальными организациями по квартплате и пр. Наибольший удельный вес в общей массе расчетов составляют расчеты по товарным операциям.

Списание кредиторской задолженности на финансовые результаты отражается проводкой:

Дебет 60 (62, 76) Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"

- списана кредиторская задолженность.

Списание задолженности производится единовременно.

Перечень рекомендуемых учебных изданий, Интернет-ресурсов, дополнительной литературы

Наименование дисциплины в соответствии с учебным планом	Основная литература	Дополнительная литература	Программное обеспечение и Интернет-ресурсы
	Автор, название, место издания, издательство, год издания	Автор, название, место издания, издательство, год издания	Наименование
ПМ. 01 Документирование хозяйственных операций и ведение бухгалтерского учета имущества организации	1.Новый план счетов бухгалтерского учета.- М.:Прспект, 2013	Иванова Н.В. Бухгалтерский учет: учебное пособие.М.:Академия,2009.	ЭБС «Лань» договор №040 от 30.03.2015
	3.Самохвалова Ю.К. Бухгалтерский учет.- М.:Форум, 2013.- Практикум	Лисович Г.М. Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных организациях: учебник. - М.:Финансы и статистика,2009.	http://www.businessuchet.ru Основы бухгалтерского и налогового учета
	Щербакова В.И. Теория бухгалтерского учета.- М.:Форум, 2013.-Учебник	10. Швецкая В.М. Бухгалтерское дело.- М.:Дашков,2009.- Учебник	http://ipipip.ru Основы бухгалтерского учета: баланс и отчет о прибылях и убытках
	Черненко Н.Ю. Бухгалтерский финансовый учет.-Ростов н/Д:Феникс, 2013.-Уч.пособие	11.Брыков Н.В.Теория бухгалтерского учета. – М.:Издательский центр «Академия»,2011	http://www.grandars.ru Основы бухгалтерского учета
		3.Журнал Бух.1	
		4.Журнал Главная книга	

Учебное издание

Резутина Ирина Игоревна

**ПМ. 01 Документирование хозяйственных операций
и ведение бухгалтерского учета имущества организации**

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

Редактор Павлютина И.П.

Подписано к печати 7. 07.2015 г. Формат 60x84¹/₁₆

Бумага писчая. Усл. п.л.5,34. Тираж 100 экз. Изд. № 3080.

Издательство Брянского государственного аграрного университета
243465, Брянская обл., Выгоничской р-он, с. Кокино, Брянский ГАУ