

Тема 1.1. Бухгалтерская документация

План

- 1 Правила ведения бухгалтерского учета в части документирования всех хозяйственных действий и операций
- 2 Классификация бухгалтерских документов
- 3 Реквизиты документов, их унификация и стандартизация

Документирование в бухгалтерском учете используется как способ первичной регистрации и юридического оформления наблюдаемых объектов, т.е. способ первичного отражения влияния свершившихся фактов хозяйственной жизни на состояние объектов бухгалтерского наблюдения. На этой стадии учетной работы, представляющей собой начальную стадию системного восприятия и регистрации отдельных операций (фактов), сведения в первичных документах должны отражаться достоверно, иметь доказательность. Учетный документ должен быть составлен в момент совершения хозяйственной операции, а если это не представляется возможным, то его составление обязательно сразу после окончания хозяйственной операции.

К учету принимаются только правильно оформленные документы (унифицированные или разработанные в организации).

унифицированных форм первичной учетной документации.

Унифицированные формы разрабатываются и вводятся в действие постановлениями Госкомстата РФ. Они обязательны к применению для предприятий всех отраслей экономики.

В унифицированные формы первичной учетной документации (кроме форм по учету кассовых операций) организация при необходимости может вносить дополнительные реквизиты. При этом все реквизиты утвержденных Госкомстатом России унифицированных форм первичной учетной документации остаются без изменения (включая код, номер формы, наименование документа). Удаление отдельных реквизитов из унифицированных форм не допускается.

Вносимые изменения должны быть оформлены соответствующим организационно-распорядительным документом организации.

Документы, форма которых не предусмотрена в альбомах унифицированных форм, могут быть разработаны организацией самостоятельно и оформлены организационно-распорядительным документом.

При документировании хозяйственных операций документы должны быть составлены доброкачественно, содержать достоверные данные об объеме и сроках совершения хозяйственных операций. За достоверность данных несут ответственность должностные лица, подписавшие документ.

Требования по оформлению первичных документов

1. Записи в первичных документах должны производиться чернилами, химическим карандашом, пастой шариковых ручек, при помощи пишущих машин, средств механизации и другими средствами, обеспечивающими сохранность этих записей в течение времени, установленного для их хранения в архиве.

Запрещается использовать для записи простой карандаш.

2. Документы должны быть оформлены аккуратно, текст и цифры написаны четко и разборчиво.

3. В документе необходимо заполнять все реквизиты. Если какой-либо реквизит не заполняется, то на его месте ставится прочерк. Обязательные реквизиты заполняются в обязательном порядке.

4. В денежных документах сумму указывают цифрами и прописью.

5. Первичные документы должны быть заверены личными подписями руководителя организации, главного бухгалтера или уполномоченными лицами.

6. Первичные документы должны содержать расшифровки подписей уполномоченных лиц.

7. Первичные документы должны быть скреплены печатью организации, если это предусмотрено бланком формы и действующим законодательством.

Руководитель организации должен по согласованию с главным бухгалтером утвердить в форме приказа перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов.

Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

Документы должны заполняться четко, ясно, чернилами или при помощи технических средств. В них не допускаются подчистки и неразрешенные способы исправления написанных данных.

2 Классификация бухгалтерских документов

Различия форм и содержания документов обуславливают особенности их использования в учетной работе. Поэтому с целью облегчения обработки учетных документов их группируют (классифицируют) по однородным признакам. Основными признакам и классификации документов являются назначение, объем отражаемых хозяйственных операций (порядок формирования), способ использования, место составления.

При группировке учетных документов по назначению их подразделяют на распределительные; исполнительные (оправдательные); документы бухгалтерского оформления; комбинированные.

Распорядительными называют документы, которые содержат приказ или распоряжение на свершение какой-либо хозяйственной операции. К ним относятся различные приказы и письменные распоряжения руководителя организации и руководителей структурных подразделений, доверенности на получение материальных ценностей для организации, чеки на получение денег из банка и т.п. Распорядительные документы служат основанием для выполнения определенного хозяйственного действия и не содержат в себе подтверждения фактов совершения хозяйственных операций.

Исполнительные (оправдательные) документы подтверждают совершившийся факт. К таким документам относятся приходные ордера для оформления приема материалов на склад, приемо-сдаточные накладные, различные квитанции, свидетельствующие о приеме ценностей, и т.п. Исполнительные документы составляются в момент совершения операций и являются основанием учетных записей.

Документы бухгалтерского оформления самостоятельного значения не имеют. Они составляются на основании распорядительных и исполнительных (оправдательных) документов и являются техническим средством для систематизации учетных записей.

Документами бухгалтерского оформления являются также документы, составленные бухгалтером для подготовки и упрощения учетных записей с целью дальнейшего использования в учетном процессе (например, бухгалтерские справки, расчеты и т.п.). Такие документы используются только в бухгалтерии данной организации. Содержание и формы этих документов зависят от технических средств, используемых в учетной работе, сущности и перечня показателей синтетического и аналитического учета.

Комбинированными называются документы, которые сочетают в себе признаки нескольких видов документов - предположим, признаки распорядительных документов на совершение хозяйственных операций и исполнительных, удостоверяющих факт выполнения операции, например требования на отпуск материалов со склада, рабочий наряд. Кассовый расходный ордер является одновременно распорядительным, исполнительным и документом бухгалтерского оформления. Применение комбинированных документов в практике бухгалтерского учета весьма распространено.

При группировке учетных документов по объему отражаемых хозяйственных операций (порядку формирования) различают первичные и сводные документы.

Первичными называются документы, которыми оформляют факты хозяйственной жизни в момент их свершения. Эти документы находятся в самом начале технологической цепочки учетного процесса. Они составляют основу первичного учета, ибо в первичном документе регистрируется факт хозяйственной жизни путем предварительного наблюдения и измерения. К первичным относится большая часть учетных документов, оформляющих хозяйственные операции (например, приходные и расходные кассовые ордера, приемные акты, накладные и др.).

Сводные документы фиксируют данные о фактах хозяйственной жизни из нескольких первичных документов. Применение сводных документов связано с необходимостью обобщения данных первичных документов и получения укрупненных показателей либо получения дополнительных сведений об учитываемых хозяйственных операциях и отражения их в бухгалтерском учете в соответствующих разделах. Примером сводного документа могут быть отчеты кассира (кассовые отчеты), которые обобщают сведения приходных и расходных кассовых ордеров и приложенных к ним документов; товарные отчеты, составляемые на основе первичных документов по приходу и расходу материальных ценностей, и др.

Первичные и сводные учетные документы могут составляться как на бумаге, так и на машинных носителях информации. Если документ составлен на машинном носителе, то одновременно должна быть подготовлена его копия на бумажном носителе информации. Данное условие сохраняется также при наличии требования правоохранительных органов и органов, осуществляющих контроль в соответствии с действующим законодательством.

По способу использования документы делятся на разовые и накопительные.

Разовыми считаются документы, которые применяются только для однократного оформления и отражения хозяйственных операций: приходные и расходные кассовые ордера; требования на отпуск материалов со склада и т.п.

Накопительными называются документы, которые используются для многократного оформления и отражения в них однородных хозяйственных операций на протяжении какого-либо периода (за неделю, декаду, месяц): лимитные карты; лимитно-заборные карты, используемые для оформления отпуска материалов со склада одному и тому же получателю — цеху,

производственному участку; двухнедельные рапорты о выработке и др. Использование накопительных документов способствует значительному сокращению документации.

По месту составления документы делятся на внешние и внутренние.

Внешними считают документы, которые составлены за пределами данной организации, т.е. документы, поступающие от других организаций: счета - платежные требования поставщиков; выписки банка по расчетным и валютным счетам; исполнительные листы суда и т.п.

Внутренними являются документы, которые независимо от их назначения составляются внутри данной организации.

3 Реквизиты документов, их унификация и стандартизация

Документы различаются как по форме, так и по показателям, определяющим содержание регистрируемых в них операций. Основные показатели документов, характеризующие сущность операций, называются реквизитами.

Реквизиты представляют собой информационный элемент, несущий самостоятельную содержательную нагрузку (например, вид материала, единица измерения и т.д.). Реквизиты подразделяются на качественные реквизиты (признаки) и содержательные (показатели). Качественные (признаки) реквизиты отображают объекты учета (например, наименование материала и пр.); содержательные реквизиты — характеристику объекта учета (например, сорт, типоразмер материала и т.д.).

Формы документов должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- а) наименование документа;
- б) дату составления документа;
- в) наименование организации, от имени которой составлен документ;
- г) содержание хозяйственной операции;
- д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- е) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- ж) личные подписи указанных лиц.

В необходимых случаях в форме документа могут быть приведены дополнительные реквизиты: номер документа, адрес предприятия, основание для совершения хозяйственной операции, зафиксированной документом, другие дополнительные реквизиты, определяемые характером документируемых хозяйственных операций.

Чтобы одни и те же документы не могли быть использованы дважды, некоторые из них подлежат гашению, например кассовые ордера,

доверенности и др. Гашение производится штампом или подписью «Получено» или «Оплачено» с указанием даты. Штампом «Погашено» прекращается действие всех банковских документов, а также учетных документов, связанных с начислением и выплатой заработной платы.

Учетные документы, составленные в установленном порядке, передаются в бухгалтерию для дальнейшей их обработки и отражения в учете оформленных ими операций. После использования документы передаются на хранение в архив.

Тема 1.2 Бухгалтерская обработка документов

Порядок проведения проверки первичных бухгалтерских документов

План

- 1 Порядок проведения проверки первичных бухгалтерских документов
- 2 Принципы и признаки группировки первичных бухгалтерских документов
- 3 Понятие и порядок проведения таксировки и контировки первичных бухгалтерских документов

Поступившие в бухгалтерию документы подвергаются обработке для подготовки их к записям в регистры бухгалтерского учета. Основным этапом бухгалтерской обработки документов в организации является проверка поступивших документов по существу, по форме, арифметически.

При проверке документов по существу необходимо установить законность, правильность и целесообразность совершенной хозяйственной операции. Согласно действующему порядку ведения бухгалтерского учета первичные документы по хозяйственным операциям, противоречащим законодательству и установленному порядку приема, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей, к исполнению не должны приниматься. В случае поступления в бухгалтерию таких первичных документов главный бухгалтер должен поставить в известность руководителя организации о незаконности конкретной хозяйственной операции.

В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером при осуществлении отдельных хозяйственных операций, первичные учетные документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, на которого в связи с этим возлагается вся полнота ответственности за последствия таких операций и включения данных о них в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность. Документы, поступившие как основание для начисления заработной платы или прилагаемые к приходным и расходным кассовым ордерам, подлежат обязательному гашению штампом или подписью от руки «Получено» или «Оплачено» с указанием даты (числа, месяца, года).

Проверка документов по существу является продолжением предварительного контроля, который предшествует совершению операции. Предварительный контроль осуществляет бухгалтерия при составлении

документов. Он важен и потому, что большинство документов составляют материально ответственные лица, а не работники бухгалтерии.

Проверка по форме позволяет убедиться, что для оформления конкретной хозяйственной операции был использован бланк соответствующей формы, все цифры четко проставлены, содержание операции и все реквизиты отражены.

После этого бухгалтер проводит арифметическую проверку, которая сводится к проверке правильности арифметических вычислений и подсчетов, таксировки документов. Таксировка выполняется путем умножения количества на цену. Арифметическая проверка позволяет контролировать арифметические подсчеты итогов, правильность отражения количественных и стоимостных показателей.

Таксировка (расценка) — арифметическая проверка показателей документов, т.е. пересчет данных по каждой позиции учетного документа и подсчет общей суммы (итога).

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;
- арифметические ошибки при таксировке документов.

Типичной ошибкой при заполнении первичных кассовых документов является попытка бухгалтера внести изменения, подчистить или подтереть в расходном кассовом ордере или в приходном кассовом ордере какие-либо записи. Этого делать нельзя. После подобных изменений документ с исправлениями может быть либо не признан проверяющими, либо признан фальсифицированным.

Типичной ошибкой при заполнении расходных кассовых ордеров на выдачу денег своим сотрудникам является не подтверждение распиской получателя в расходном кассовом ордере получения денежных средств.

В этом случае выданная, но не оформленная должным образом сумма считается недостачей и взыскивается с кассира.

Еще одна типичная ошибка — подписание документа не уполномоченным на то лицом. Любые бумаги (акты о выполнении работ, накладные, счета и т.п.) должен подписывать руководитель или должностные лица, уполномоченные им. Документ, подписанный другим человеком, не обладает юридической силой.

Финансовые потери организации в результате нарушения правил оформления первичных документов

При проверках предприятий налоговыми органами много внимания уделяется правильному оформлению документов. Исходя из проверки имеющихся документов налоговая служба делает вывод о верности расчетов с бюджетом.

Все ошибки в первичных документах условно можно разделить на две группы, когда хозяйственная операция:

- не оформлена документами вообще;
- оформлена, но с нарушением порядка заполнения документов (заполнены не все поля, реквизиты и пр.).

Оформленный ненадлежащим образом документ, налоговая инспекция может признать недействительным.

Ошибки в первичных документах, равно как и отсутствие документов, могут привести организацию к финансовыми потерями.

Ошибки в первичных документах, равно как и отсутствие документов, могут привести организацию к финансовыми потерями.

1. Штрафы.

В соответствии со ст.120 части первой Налогового кодекса Российской Федерации, введенного в действие Федеральным законом от 31.07.1998 N 147-ФЗ (далее — НК РФ), грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения влечет за собой следующие финансовые санкции:

- если нарушения совершены в течение одного налогового периода — взыскание штрафа в размере 10 тыс.руб.;
- если нарушения совершены в течение более одного налогового периода — штраф в размере 30 тыс.руб.;
- если нарушения повлекли занижение налоговой базы — штраф в размере 20% суммы неуплаченного налога, но не менее 40 тыс.руб.

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения понимается:

- отсутствие первичных документов;

- отсутствие счетов — фактур;
- отсутствие регистров бухгалтерского или налогового учета;
- систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений. Под систематическим нарушением понимается нарушение, совершенное в течение календарного года два раза и более.

2. Переплата или недоплата налогов.

Из-за отсутствия первичных документов организация будет переплачивать налоги.

2 Принципы и признаки группировки первичных бухгалтерских документов

Проверенные документы группируются по однородным признакам совершенных операций. Документы, отражающие движение денежной наличности в кассе, группируются в одну группу; движение материальных запасов в другую по материально ответственным лицам; по расчетам с рабочими и служащими по заработной плате – в третью; с выписками банков – в четвертую и т. д. В этих целях обычно составляют так называемые группировочные листы (накопительные ведомости), применение которых позволяет сократить число бухгалтерских записей, сократить затраты на ведение бухгалтерского учета.

Группировочные листы, накопительные ведомости и машинограммы (при компьютеризации) с приложенными к ним оправдательными документами служат основанием для бухгалтерских записей по счетам синтетического и аналитического учета.

3 Понятие и порядок проведения таксировки и контировки первичных бухгалтерских документов

После проверки и утверждения некоторых документов (отчетов материально-ответственных лиц) производится их бухгалтерская обработка. Целью обработки является подготовка документов к дальнейшим записям.

Контировка - определение и запись корреспондирующих счетов по каждой хозяйственной операции, отраженной в документе.

Группировка - подбор однородных документов, который позволяет делать записи данных общими итогами. На основании такой группировки составляют сводные документы.

В обработке документов одним из наиболее сложных видов работ является корреспонденция счетов. Неточности приводят к неправильному отражению хозяйственных операций в бухгалтерском учете.

Указание корреспондирующих счетов (или котировка) проводится непосредственно на документах. Для этой цели в документах отведено специальное место. Котировка документов находит свое внешнее отражение в виде счетных формул, которые были указаны в главе 3 (счета бухгалтерского учета и двойная запись).

Обработка первичных документов завершается составлением бухгалтерских статей, или, как их нередко называют проводок.

Бухгалтерские статьи по корреспондирующим счетам называют котировкой документа. Они бывают простые и сложные. Простыми называются такие статьи, в которых корреспондируют только два счета – один по дебету, другой по кредиту.

Сложной считается такая статья, к которой одновременно корреспондируют более двух счетов, причем один дебетуется и несколько счетов кредитуются или наоборот. Обработка документов заканчивается указанием корреспонденции счетов.

В документах бухгалтерского оформления обычно не пишут полное наименование счетов, а указывают только их цифровые шифры. Это сокращенный объем работ и делает дальнейшие записи на счетах более удобными.

Порядок составления ведомостей учета затрат (расходов) – учетных регистров

Поступившие в бухгалтерию первичные документы обязательно подвергаются проверке как по форме (полнота и правильность оформления первичных документов, заполнения реквизитов), так и по содержанию (законность документируемых операций, логическая увязка отдельных показателей).

Затем осуществляются регистрация и экономическая группировка их данных в системе синтетических и аналитических счетов бухгалтерского учета. С этой целью сведения об остатках имущества, хозяйственных средств и источниках их формирования, а также данные о хозяйственных операциях из соответствующих первичных или сводных документов записываются в учетные регистры.

Учетные регистры – это счетные таблицы определенной формы, построенные в соответствии с экономической группировкой данных об имуществе и источниках его образования. По существу, они являются носителями данных о хозяйственных операциях, полученных из соответствующих первичных и сводных документов.

Регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Совокупность учетных регистров, используемых в организации для отражения хозяйственных операций в определенной последовательности и группировке соответствующими приемами записей, образуют форму бухгалтерского учета.

Объединяет эти формы единство учетных принципов: подтвержденные первичными документами хозяйственные операции находят отражение в учетных регистрах без всякого исключения способом двойной записи на счетах бухгалтерского учета в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным Приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н.

Помимо этого, учетные регистры независимо от того, какой форме учета они принадлежат, выполняют функцию посредника между первичными документами бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетностью организации, позволяя, как было сказано выше, отражать, обобщать и систематизировать учетную информацию.

Формы учета, имеющие применение в российской практике бухгалтерского учета, многообразны. Выбор формы учета остается на усмотрение руководителя организации и главного бухгалтера, закрепляется в приказе об учетной политике и осуществляется в зависимости от различных условий, прежде всего – от масштабов бизнеса и степени автоматизации бухгалтерского учета в организации.

Малые предприятия, например, могут применять упрощенную форму бухгалтерского учета, предложенную Приказом Министерства финансов РФ от 21 декабря 1998 г. № 64н, которая может вестись по:

- ✓ простой форме бухгалтерского учета (без использования регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия) – по форме «журнал-главная»;

- ✓ форме бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия.

Для прочих хозяйствующих субъектов предусмотрены мемориально-ордерная и журнально-ордерная формы учета.

Простая форма бухгалтерского учета применима на малых предприятиях, совершающих незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более тридцати в месяц), не осуществляющих производства продукции и работ, связанного с большими затратами материальных ресурсов. В этом случае учет всех операций осуществляется путем их регистрации только в книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности по форме № К-1.

Наряду с книгой для учета расчетов по оплате труда с работниками и по налогу на доходы с бюджетом малое предприятие должно вести также ведомость учета заработной платы по форме № В-8.

Книга является регистром аналитического и синтетического учета, на основании которого можно определить наличие имущества и денежных средств, а также их источников у малого предприятия на определенную дату и составить бухгалтерскую отчетность. Она является комбинированным регистром бухгалтерского учета, который содержит все применяемые малым предприятием бухгалтерские счета и позволяет вести учет хозяйственных операций на каждом из них. При этом книга должна быть достаточно детальной для обоснования содержания соответствующих статей бухгалтерского баланса.

Форма бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия приемлема для малых предприятий, осуществляющих производство продукции (работ, услуг), и включает следующие регистры бухгалтерского учета:

Ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений – форма № В-1;

Ведомость учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям, – форма № В-2;

Ведомость учета затрат на производство – форма № В-3;

Ведомость учета денежных средств и фондов – форма № В-4;

Ведомость учета расчетов и прочих операций – форма № В-5;

Ведомость учета реализации – форма № В-6 (оплата);

Ведомость учета расчетов и прочих операций – форма № В-6 (отгрузка);

Ведомость учета расчетов с поставщиками – форма № В-7;

Ведомость учета оплаты труда – форма № В-8;

Ведомость (шахматная) – форма № В-9.

Каждая ведомость, как правило, применяется для учета операций по одному из используемых бухгалтерских счетов.

Сумма по любой операции записывается одновременно в двух ведомостях: в одной – по дебету счета с указанием номера кредитуемого счета, в другой – по кредиту корреспондирующего счета и аналогичной записью номера дебетуемого счета. В обеих ведомостях делается запись на основании форм первичной учетной документации о сути совершенной операции либо пояснения, шифры и др.

Остатки средств в отдельных ведомостях должны сверяться с соответствующими данными первичных документов, на основании которых были произведены записи (кассовые отчеты, выписки банков и др.).

Обобщение месячных итогов финансово-хозяйственной деятельности малого предприятия, отраженных в ведомостях, производится в ведомости (шахматной) по форме № В-9, на основании которой составляется оборотная ведомость. Оборотная ведомость является основанием для составления бухгалтерского баланса малого предприятия.

Во всех применяемых ведомостях указывается месяц, в котором они заполняются, а в необходимых случаях – наименование синтетических счетов. В конце месяца после подсчета итога оборотов ведомости подписываются лицами, производившими записи учета на малом предприятии.

Схема документооборота в пределах этой формы учета выглядит следующим образом:



Более сложной представляется мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета. Она применяется в нескольких вариантах в зависимости от отраслевых особенностей и типа предприятия. В ней сочетаются книжные и карточные разработочные и группировочные учетные регистры. Синтетический учет ведется в книгах или многографных ведомостях, а для аналитического учета используются книги, ведомости и карточки.

Проверенные и принятые к учету документы систематизируются по датам совершения операций (в хронологическом порядке) и оформляются мемориальными ордерами – накопительными ведомостями, которым присваиваются постоянные номера. Например, мемориальный ордер 1 – накопительная ведомость по кассовым операциям; мемориальный ордер 2 – свод расчетных ведомостей по заработной плате и т.д.

Это облегчает нахождение нужных документов и составление различных справок. Количество составляемых за месяц ордеров определяет главный бухгалтер. Мемориальный ордер имеет такой вид:

Мемориальный журнал № 1
записать за _____ 200_ г.
(месяц)

Содержание операции, документ, дата, №	По дебету счета	По кредиту счета	Сумма

" __ " _____ 200_ г.

Главный бухгалтер _____

(подпись) (расшифровка подписи)

По операциям, не поддающимся систематизации, и по операциям «Сторно» составляются отдельные мемориальные ордера, которые нумеруются за каждый месяц в отдельности.

В организациях, в которых по объему операций не требуется составления накопительных ведомостей, корреспонденция счетов указывается на отдельных мемориальных ордерах или на оттисках штампа, проставляемых непосредственно на первичных документах с присвоением соответствующих номеров. Штамп должен содержать те же обязательные реквизиты, что и мемориальный ордер: номер, дату составления, корреспонденцию счетов, сумму, подпись ответственного лица – и ряд дополнительных (по необходимости).

Отдельные мемориальные ордера составляются по мере совершения операций, но не позднее следующего дня по получении первичного документа, как на основании отдельных документов, так и на основании группы однородных документов. Корреспонденция счетов в мемориальном ордере записывается в зависимости от характера операций по дебету одного счета и кредиту другого счета или дебету одного счета и кредиту нескольких счетов, или, наоборот, по кредиту одного счета и дебету нескольких счетов.

Мемориальные ордера подписываются главным бухгалтером или его заместителем и исполнителем, а при централизации учета – и руководителем группы учета. Составленные мемориальные ордера записываются в хронологическом порядке в регистрационный журнал.

Данные мемориальных ордеров переносятся в главную книгу, в которой каждый разворот соответствует отдельному счету. При этом по левой стороне счета отражаются данные о хозяйственных операциях по дебету, а по правой стороне – по кредиту этого счета. Итоги по дебету и кредиту счетов главной книги записываются в оборотную ведомость,

построенную с использованием синтетических счетов, на основании которой составляется бухгалтерский баланс.

Главная книга
Счет _____

Дебет				Кредит					
Дата	Номер мемориального ордера	Кредит счетов			Дата	Номер мемориального ордера	Дебет счетов		
Итого				Итого					

Таким образом, схема документооборота при мемориально-ордерной форме учета представляется следующим образом:



Преимуществами мемориально-ордерной формы учета являются простота и наглядность ее учетных регистров. В то же время при преимущественно ручном заполнении учетных регистров объем рутинной работы по заполнению мемориальных ордеров чрезвычайно велик.

Вследствие этого была разработана более совершенная – журнально-ордерная форма бухгалтерского учета.

В основе этой формы бухгалтерского учета лежат принципы накапливания и систематизации данных первичных документов в учетных регистрах, позволяющие обеспечить синтетический и аналитический учет средств источников и хозяйственных операций по всем разделам бухгалтерского учета. Это исключает необходимость оформления мемориальных ордеров.

Хронологическая и систематическая записи хозяйственных операций осуществляются одновременно как единый рабочий процесс.

Записи в накопительные регистры производятся в разрезе показателей, необходимых для управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятия, а также для целей составления отчетности. Аналитический и синтетический учет осуществляется, как правило, в единой системе записей. Здесь используется два вида учетных регистров: журналы-ордера и вспомогательные ведомости.

При этом предприятия могут самостоятельно приспособлять применяемые регистры бухгалтерского учета к специфике своей деятельности при соблюдении общих методологических принципов, установленных Федеральным законом «О бухгалтерском учете». Перечень типовых регистров единой журнально-ордерной формы выглядит следующим образом.

В виде исключения по некоторым видам счетов, по которым имеется значительное количество лицевых счетов, могут быть заведены карточки аналитического учета и на основе их данных в конце месяца составляться оборотные ведомости.

Кроме того, ведутся инвентарные карточки или книги учета объектов основных средств, карточки или ведомости учета затрат на производство по калькулируемым объектам, а также сортовые сальдовые ведомости по учету материалов, сортовые (сальдовые или оборотные) ведомости по учету готовых изделий.

Основными регистрами этой формы учета являются журналы-ордера. Вспомогательные ведомости применяются обычно в тех случаях, когда необходимые аналитические показатели сложно получить непосредственно в журналах-ордерах. Поэтому данные первичных документов предварительно группируются в ведомостях, а их итоги затем переносятся в журналы-ордера.

Итоговые данные журналов-ордеров в конце месяца переносятся в главную книгу. По данным главной книги составляется сальдовый

бухгалтерский баланс. В тех случаях, когда остатки по бухгалтерскому учету необходимо показать в сальдовом балансе по нескольким статьям, запись производится на основании учетных регистров.

Главная книга открывается на год и служит для обобщения данных из журналов-ордеров, взаимной проверки правильности произведенных записей по отдельным счетам и для составления сальдового бухгалтерского баланса. В ней записываются сальдо на начало месяца, обороты по дебету и кредиту счетов и сальдо на конец года по каждому синтетическому счету.

В главной книге данные о текущих оборотах имущества (средств) записываются только по синтетическим счетам. Обороты по кредиту каждого синтетического счета отражаются одной записью, а обороты по дебету – в корреспонденции с кредитуемыми счетами. Проверка правильности записей, произведенных в главной книге, осуществляется путем подсчета сумм оборотов и сальдо по всем счетам бухгалтерского учета.

Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также суммы дебетовых и кредитовых сальдо должны быть соответственно равны.

При использовании журнально-ордерной формы учета отпадает необходимость в составлении шахматной контрольной ведомости и шахматного баланса, а также баланса оборотов по счетам.

В виде исключения по некоторым видам счетов, по которым имеется значительное количество лицевых счетов, могут быть заведены карточки аналитического учета и на основе их данных в конце месяца составляться оборотные ведомости.

Кроме того, ведутся инвентарные карточки или книги учета объектов основных средств, карточки или ведомости учета затрат на производство по калькулируемым объектам, а также сортовые сальдовые ведомости по учету материалов, сортовые (сальдовые или оборотные) ведомости по учету готовых изделий.

Основными регистрами этой формы учета являются журналы-ордера. Вспомогательные ведомости применяются обычно в тех случаях, когда необходимые аналитические показатели сложно получить непосредственно в журналах-ордерах. Поэтому данные первичных документов предварительно группируются в ведомостях, а их итоги затем переносятся в журналы-ордера.

Итоговые данные журналов-ордеров в конце месяца переносятся в главную книгу. По данным главной книги составляется сальдовый бухгалтерский баланс. В тех случаях, когда остатки по бухгалтерскому

учету необходимо показать в сальдовом балансе по нескольким статьям, запись производится на основании учетных регистров.

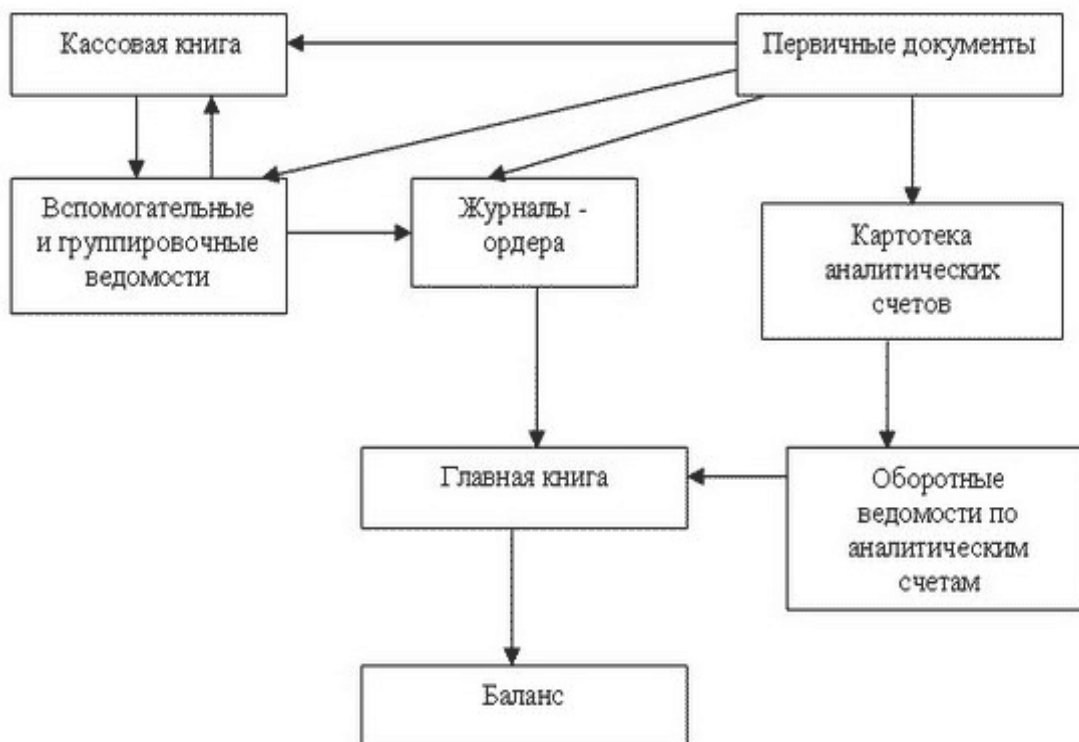
Главная книга открывается на год и служит для обобщения данных из журналов-ордеров, взаимной проверки правильности произведенных записей по отдельным счетам и для составления сальдового бухгалтерского баланса. В ней записываются сальдо на начало месяца, обороты по дебету и кредиту счетов и сальдо на конец года по каждому синтетическому счету.

В главной книге данные о текущих оборотах имущества (средств) записываются только по синтетическим счетам. Обороты по кредиту каждого синтетического счета отражаются одной записью, а обороты по дебету – в корреспонденции с кредитуемыми счетами. Проверка правильности записей, произведенных в главной книге, осуществляется путем подсчета сумм оборотов и сальдо по всем счетам бухгалтерского учета.

Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также суммы дебетовых и кредитовых сальдо должны быть соответственно равны.

При использовании журнально-ордерной формы учета отпадает необходимость в составлении шахматной контрольной ведомости и шахматного баланса, а также баланса оборотов по счетам.

Общая схема документооборота в рамках журнально-ордерной формы учета приведена на рисунке.



Запись в учетные регистры осуществляется ручным способом или при помощи компьютера.

При ручном способе операции регистрируются вручную чернилами или шариковой ручкой (в случае если необходимо иметь несколько экземпляров – путем копирования). При компьютерном способе запись производится с использованием компьютерных бухгалтерских программ.

Исправление ошибок в учетных регистрах осуществляется корректурным способом, способом дополнительных проводок и методом «красного сторно».

Корректурный способ применяется в случае, если ошибка, допущенная в учетном регистре, не затрагивает корреспонденцию счетов или она быстро обнаружена и не отразилась на итогах учетных записей.

Сущность корректурного способа состоит в том, что ошибочный текст или сумма зачеркивается и над зачеркнутым (или под зачеркнутым – в зависимости от имеющихся возможностей) пишется правильный текст или сумма.

Зачеркивание производится тонкой линией так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое. При этом зачеркивается все число, если даже ошибка допущена только в одной цифре.

Исправление ошибки оговаривается и подтверждается: в документах – подписями лиц, подписавших документ, в учетных регистрах – подписью лица, производящего исправление. Оговорку об исправлении делают на полях или в конце страницы, записывая там «Исправленному верить» и правильный текст или сумму.

В бухгалтерской практике часто встречается выражение «записать красным» или «сторно». Это означает, что произведена сторнировочная запись (то есть записанные таким образом числа при подсчете учитываются со знаком «минус»).

Нормативными документами порядок производства записей «сторно» не определен.

На практике применяются два распространенных варианта такой записи:

- 1) сторнировочная запись делается чернилами или пастой красного цвета;

- 2) число, подлежащее сторнированию, записывается пастой или чернилами того же цвета, что и остальные записи, а затем обводится вокруг сплошной чертой.

После регистрации хозяйственной операции в учетном регистре на бухгалтерской проводке или на самом первичном документе делается соответствующая отметка для облегчения последующей проверки правильности разности.

По окончании месяца на каждой странице учетных регистров подводятся итоги. Итоговые записи синтетических и аналитических регистров обязательно сверяются путем составления оборотных ведомостей или другим способом.

Оборотные ведомости – это способ обобщения данных учетной регистрации в счетах бухгалтерского учета. Оборотные ведомости составляются в конце месяца на основании следующих данных:

- сальдо (остаток) на начало месяца;
- обороты за месяц;
- сальдо на конец месяца.

Оборотные ведомости могут составляться по счетам синтетического и аналитического учета.

Тема 1.3 Документооборот в бухгалтерском учете

План

1 Понятие и организация документооборота. Основные принципы организации документооборота

2 Номенклатура дел

3 Правила и сроки хранения первичной бухгалтерской документации

4 Правила исправления ошибок в первичных бухгалтерских документах, выдача документов напрокат, изъятие и порядок их уничтожения.

5 Правила оформления документов при передаче их в текущий и постоянные архивы.

Понятие документооборота, организация документооборота

Под документооборотом понимается движение документов с момента их получения или создания до завершения исполнения или отправки. Документы при этом не просто передаются из одного структурного подразделения в другое или от исполнителя к исполнителю, а с ними совершаются определенные делопроизводственные операции. Следовательно, оперативность решения вопросов, зафиксированных в документах, зависит от скорости доставки и обработки документов, что, в свою очередь, обусловлено организацией документооборота в организации (фирме).

Основные принципы организации документооборота

1. Прохождение документов должно быть оперативным.

2. Каждое перемещение документооборота должно быть оправданным, необходимо исключить или ограничить возвратные перемещения документов.

3. Порядок прохождения и процесс обработки основных видов документов должны быть единообразными. Таким образом, основная задача организации документооборота – прямоточность в движении документов и однократность их обработки.

Для выбора оптимальных маршрутов движения документов разрабатываются рациональные маршрутно-технологические схемы движения и обработки основных видов документов, схемы позволяют определить места обработки основных видов документов. В документообороте выделяют три документопотока: входящие, внутренние и исходящие документы. Входящие документы получает секретарь, проверяется правильность доставки и целостность вложения: все конверты, за исключением личной корреспонденции. Конверт сохраняется в случае:

- 1) если на документе отсутствует дата;
- 2) если дата почтового штемпеля необходима как свидетельство даты отправки или получения документа (исковые заявления, повестки, заявления граждан и т.п.);
- 3) если в документе нет адреса отправителя.

В остальных случаях конверты уничтожаются. С проставлением регистрационного штампа начинается учет входящих документов.

Обработка документов заключается в их сортировке на регистрируемые и нерегистрируемые в соответствии с перечнем организации. Нерегистрируемые документы раскладываются по структурным подразделениям для доставки по назначению, а остальные – для регистрации в тот же день.

Таким образом, уже в процессе первоначальной обработки проводится предварительное рассмотрение документов без детального ознакомления с их содержанием. Главная цель такой обработки – отобрать документы в адрес руководства. Учитывая, что в настоящее время большинство руководителей перегружено избыточной информацией, руководству должны направляться документы по принципиальным вопросам деятельности учреждения, исполнение которых требует решение руководителя. Они составляют 20% всей входящей документации, остальные документы передаются непосредственно лицам, имеющим полномочия для решения этих вопросов. Это могут быть помощники руководителя, начальники отделов, референты. Для этого в учреждении имеется список структурных подразделений с присвоенными им кодами, так, индекс 01/05/89 входящего документа означает:

- 01 – индекс структурного подразделения (цех1)
- 05 – номер дела по номенклатуре
- 89 – индивидуальный порядковый номер входящего документа, присвоенный при регистрации.

В практической деятельности наибольшее распространение получили две формы регистрации документов: карточная и журнальная. При журнальном способе регистрации многократно учитывается один и тот же документ при его прохождении по инстанциям (подразделениям, отделам), что приводит к заметным потерям рабочего времени. При его использовании невозможна механизация процессов учета, справочной работы и контроля исполнения. Поэтому журнальная система используется в небольших организациях с документооборотом до 1000 документов в год. Карточная система позволяет применить принцип однократности регистрации путем заполнения (размножения) необходимого числа карт на каждый документ под одним

номером, из карт составляются картотеки дел. Главный поисковый признак документа – его содержание.

График документооборота

Наименование документа	Создание документа					Проверка документа				Обработка документа		Передать
	Кол. экз.	Отв. за выписку	Отв. за оформление	Отв. за исполнение	Срок исп.	Отв. за проверку	Кто предост.	Порядок предост.	Срок пред.	Кто исп.	Срок исп.	
Требование	2	Цех	ОМТС бухгалтерия	Склад	Ежедневно (до_ час.)	Бухгалтерия	1 экз.- цех 2 экз.- склад	При отчете при реестре	Ежедневно (до_ час)	Бухгалтерия	Ежедневно	Бухгалтерия

График утверждается и вводится в действие приказом с тем, чтобы он был безоговорочно обязательным не только для счетных, но и для других работников.

Контроль исполнения документов

Руководитель учреждения или структурного подразделения, рассматривая полученный документ, должен дать четкие и конкретные указания. Они оформляются в виде резолюции, которая содержит решение руководителей по существу поставленного в документе вопроса, если документ проходит несколько инстанций, на нем появляются ряд резолюций. Не допускается противоречие их друг другу. В том случае, когда исполнение документа поручается нескольким лицам, ответственным считается лицо или подразделение, названное в резолюции первым. С резолюцией документ передается ответственным исполнителям. Если указано несколько исполнителей, документ передается каждому из них поочередно. Для одновременной работы над документом с него изготавливаются ксерокопии по числу исполнителей. Подлинник документа направляется ответственному исполнителю, указанному в резолюции первым. Резолюция руководителя на документе должна быть отражена в регистрационных карточках для информации контрольной службе. В ней указываются необходимые для

контроля сведения: фамилия исполнителя, принятое решение, срок исполнения. Все перемещения документа между исполнителями осуществляются без расписок, но должны обязательно отмечаться в регистрационном журнале.

Поступив к исполнителю, документ находится у него до полного решения вопроса. Когда работа над документом полностью завершена, на документе проставляется отметка о его исполнении и направлении в дело.

Сроки исполнения документов исчисляются в календарных днях с даты подписания (утверждения) документа, а для поступивших документов – с даты их поступления. Сроки исполнения документов установлены Типовой инструкцией по делопроизводству в министерствах и ведомствах РФ, утвержденной Правительством РФ от 24.06.1992г. № 118-р председателем комитета по делам архивов. Индивидуальные сроки устанавливаются руководителями организации. Конечная дата устанавливается в тексте документа или в резолюции руководителя. Изменение срока исполнения производится только по указанию руководителя в следующем порядке: типовые сроки – принятием нового государственного акта, индивидуальные сроки – распоряжением руководителя, который их установил. Карточки контролируемых документов (контрольная картотека) систематизируются по срокам исполнения документов, по исполнителям, группам документов (приказы министерства, решения коллегии и др.). Проверка сроков их исполнения осуществляется на всех этапах до истечения поставленного срока в следующем порядке: заданий на ряд лет – не реже 1 раза в год; на несколько месяцев – не реже 1 раза в месяц; заданий на месяц – на каждые десять дней и за пять дней до истечения срока. На каждом документе, взятом под контроль исполнения, а также на карточках ставится специальный штамп “контроль” или буква “К”.

Организация регистрации первичных документов

Для правильной постановки учета первичных документов первым шагом бухгалтера после получения нормативных документов должно быть осуществлено создание базы регистрации первичных документов. Это не роскошь и даже не сервис, это то, что убережет как бухгалтера, так и руководителей от всяких непредвиденных негативных последствий, не говоря о том, что это поможет экономить до 50% времени при поиске необходимой информации. Все выписываемые и заполняемые в бухгалтерии первичные документы должны иметь свой идентификатор, то есть разовый неповторимый номер, который присваивается им при обязательной регистрации в одном из регистрационных журналов, обязательно

открываемых на каждом предприятии:

1. “Журнал регистрации договоров” (журнал 1).
2. “Журнал регистрации актов ввода, актов приема-передачи ОС и нематериальных активов, накладных на внутреннее перемещение ОС актов на модернизацию, реконструкцию, выполнение капитальных ремонтов основных средств”. Такая регистрация может осуществляться в одном журнале, но отдельно по видам документов (регистрационный журнал № 2).
3. “Журнал учета выданных доверенностей” (рег. ж.№ 3).
4. “Журнал регистрации приходных складских ордеров ведется непосредственно на складе кладовщиком (рег. ж. № 4).
5. “Журнал регистрации накладных, требований, накопительных (заборных) ведомостей” – может выполняться в одном регистрационном журнале № 5, но отдельно по видам документов.
6. “Журнал регистрации счетов фактур” (рег.ж.№ 6).
7. “Журнал регистрации приходных, расходных кассовых ордеров, платежных банковских поручений, реестров, чеков и других банковских документов» может осуществляться в одном регистрационном журнале № 7, но отдельно по каждому виду документов.
8. “Журнал регистрации бухгалтерских справок” – на усмотрение бухгалтера, организующего бух. учет (рег. ж. № 8).
9. “Журнал регистрации выпуска готовой продукции” (рег. ж. № 9).
10. “Журнал регистрации положений, инструкций, приказов и других нормативных документов”, принятых на предприятии к исполнению в части ведения бухгалтерского учета.

Примечание: кроме вышеперечисленных регистрационных журналов могут быть заведены и другие виды регистрации.

Номенклатура дел

Номенклатура дел представляет собой систематизированный перечень наименований дел, заводимых в делопроизводстве организации, с указанием сроков их хранения, по установленной форме.

Архив в целях качественного комплектования документами архивного фонда контролирует и оказывает необходимую методическую и практическую помощь службе документационного обеспечения управления в составлении номенклатуры дел. Ответственность за ее составление возлагается на службу документационного обеспечения управления организации.

Номенклатура дел является основой для составления описей дел постоянного и временного (свыше 10 лет) хранения и основным учетным документом в делопроизводстве, а в архиве организации используется для учета дел временного (до 10 лет включительно) хранения.

Закрепленная в номенклатуре схема систематизации дел может быть использована при разработке схемы картотеки на исполненные документы.

Различаются три вида номенклатур дел: типовая, примерная и индивидуальная номенклатуры дел конкретной организации.

Типовая номенклатура дел устанавливает состав дел, заводимых в делопроизводстве однотипных организаций, и является нормативным документом.

Примерная номенклатура дел устанавливает примерный состав дел, заводимых в делопроизводстве организаций, на которые она распространяется, с указанием их индексов, и носит рекомендательный характер.

Типовые и примерные номенклатуры дел используются для составления индивидуальной номенклатуры дел.

В номенклатуру дел организации из типовой или примерной номенклатуры дел переносятся предусмотренные ими заголовки дел, которые предполагается завести в делопроизводстве организации, конкретизированные с учетом ее специфики.

Сроки хранения дел, предусмотренные типовой или примерной номенклатурой дел, переносятся в индивидуальную номенклатуру дел без изменений.

Номенклатура дел организации (сводная) ([приложение 1](#)) составляется по установленной форме на основании номенклатур дел структурных подразделений, разработанных по аналогичной форме ([приложение](#)

2), согласованных ими с архивом и подписанных руководителями этих подразделений.

Номенклатура дел организации оформляется на общем бланке организации.

Номенклатура дел организации визируется руководителем архива или лицом, ответственным за архив, подписывается руководителем службы или лицом, ответственным за документационное обеспечение управления, и после одобрения ЦЭК (ЭК) организации направляется на согласование с ЭПК соответствующего архивного учреждения, после чего утверждается руководителем организации.

После утверждения номенклатуры дел организации структурные подразделения получают выписки соответствующих ее разделов для использования в работе.

Номенклатура дел организации на предстоящий календарный год составляется в последнем квартале текущего года.

Согласованная с архивным учреждением номенклатура дел в конце каждого года уточняется, утверждается руководителем организации и вводится в действие с 1 января следующего календарного года.

Номенклатура дел согласовывается с архивным учреждением не реже одного раза в 5 лет. В случае коренного изменения функций и структуры организации разрабатывается новая номенклатура дел.

Номенклатура дел составляется на основе изучения состава и содержания документов, образующихся в деятельности организации.

При составлении номенклатуры дел следует руководствоваться уставом или положением об организации, положениями о ее структурных подразделениях, штатным расписанием, номенклатурой дел организации за прошлый год, описями дел постоянного и временного (свыше 10 лет) хранения, регистрационными формами, ведомственными и типовыми перечнями документов с указанием сроков их хранения, типовыми и примерными номенклатурами дел.

В номенклатуре дел предусматриваются заголовки дел для группировки документов, отражающие все документируемые участки и вопросы деятельности организации.

В номенклатуру дел организации включаются дела временно действующих органов, документы которых служат правовым основанием для подтверждения полномочий организации или прекращения ее деятельности (например, дела ликвидационной комиссии организации включаются в номенклатуру дел ликвидируемой организации).

Основой для определения структуры номенклатуры дел является структура (штатное расписание) организации. Разделами, подразделами и другими делениями номенклатуры дел являются названия подразделений (например: канцелярия, бухгалтерия, отдел кадров и т.п.).

Графы номенклатуры дел организации, ее структурных подразделений заполняются следующим образом.

В графе 1 номенклатуры дел проставляются индексы каждого дела, включенного в номенклатуру. Индекс дела состоит из установленного в организации цифрового обозначения структурного подразделения и порядкового номера заголовка дела по номенклатуре дел в пределах структурного подразделения. Индексы дел обозначаются арабскими цифрами. Например: 02-03, где 02 - индекс структурного подразделения, 03 - порядковый номер заголовка дела по номенклатуре дел.

В номенклатуре дел рекомендуется сохранять одинаковые индексы для однородных дел разных структурных подразделений (направлений деятельности).

Пример: "Приказы по основной деятельности" (02-03, 03-03, 04-03 и т.д.).

В графу 2 номенклатуры дел включаются заголовки дел (томов, частей).

Порядок расположения заголовков дел внутри разделов и подразделов номенклатуры дел определяется степенью важности документов, составляющих дела, и их взаимосвязью.

Вначале располагаются заголовки дел, содержащих организационно-распорядительную документацию. При этом заголовки дел, содержащих постановления и приказы вышестоящих организаций, располагаются перед заголовками дел с приказами руководителя организации. Далее располагаются заголовки дел, содержащих плановые и отчетные документы.

Заголовки дел, заведенных по географическому и по корреспондентскому признакам, вносятся в номенклатуру дел по алфавиту географических названий или корреспондентов.

Заголовок дела должен четко и в обобщенной форме отражать основное содержание и состав документов дела.

Не допускается употребление в заголовке дела неконкретных формулировок ("разные материалы", "общая переписка" и т.п.), а также вводных слов и сложных синтаксических оборотов.

Заголовки дел могут уточняться в процессе формирования и оформления дел.

Состав элементов заголовка дела, располагаемых в принятой последовательности, определяется характером документов дела.

В заголовках дел, содержащих документы по одному вопросу, но не связанных последовательностью делопроизводства, в качестве вида дела употребляется термин "документы", а в конце заголовка в скобках указываются основные разновидности документов, которые должны быть в деле.

Пример: "Документы о проведении научных конференций и симпозиумов (планы, списки, доклады)".

Термин "документы" применяется также в заголовках дел, содержащих документы - приложения к какому-либо документу.

Пример: "Документы к протоколам заседания коллегии министерства".

Заголовки дел по вопросам, не разрешенным в течение одного года, являются "переходящими" и вносятся в номенклатуру дел организации следующего года с тем же индексом.

Если дело будет состоять из нескольких томов или частей, то составляется общий заголовок дела, а затем при необходимости составляются заголовки каждого тома (части), уточняющие содержание заголовка дела.

В графе 3 номенклатуры дел указывается количество дел (томов, частей). Она заполняется по окончании календарного года.

В графе 4 указываются срок хранения дела, номера статей по перечню (типовому, ведомственному), а при его отсутствии - по типовой или примерной номенклатуре дел.

При включении в номенклатуру заголовков, документов, срок хранения которых не предусмотрен типовым или ведомственным перечнями документов, срок их хранения устанавливается ЭПК соответствующего архивного учреждения по представлению архива и ЦЭК (ЭК) организации.

В графе 5 "Примечание" в течение всего срока действия номенклатуры проставляются отметки о заведении дел, о переходящих делах, о выделении дел к уничтожению, о передаче дел в другую организацию для продолжения и др.

По окончании делопроизводственного года в конце номенклатуры дел заменяется итоговая запись о количестве заведенных дел (томов), отдельно постоянного и временного хранения. Сведения, содержащиеся в итоговой записи номенклатуры дел организации, в обязательном порядке сообщаются архивному учреждению, о чем в номенклатуре дел проставляется отметка с указанием должности лица, сделавшего отметку, и расшифровки его подписи.

Наименование организации

НОМЕНКЛАТУРА ДЕЛ

_____ N _____
должности

организации
(место составления)

Расшифровка

На _____ год

Дата

УТВЕРЖДАЮ

Наименование

руководителя

Подпись

Индекс дела	Заголовок дела	Кол-во ед. хр.	Срок хранения и N статей по перечню	Примечание
1	2	3	4	5
Название раздела				

Наименование должности
руководителя службы ДОУ
организации

Подпись Расшифровка подписи

Дата

Виза руководителя архива
(лица, ответственного за архив)

СОГЛАСОВАНО
СОГЛАСОВАНО
Протокол ЦЭК (ЭК)
архивного

Протокол ЭПК

от _____ N _____

от _____ N _____
_____ учреждения

Формат А4 (210 x 297 мм)

Форма номенклатуры дел организации

Итоговая запись о категориях и кол-ве дел, заведенных в _____ году
в организации

По срокам хранения	Всего	В том числе:	
		переходящих	с отметкой "ЭПК"
1	2	3	4
Постоянного			
Временного (свыше 10 лет)			

Временного (до 10 лет включительно)			
ИТОГО:			

Наименование должности
руководителя службы ДООУ

Подпись Расшифровка подписи

Дата

Итоговые сведения переданы в архив.

Наименование должности
передавшего сведения

Подпись Расшифровка подписи

Дата

Форма итоговой записи к номенклатуре дел организации

Приложение 2

Наименование организации

Наименование структурного
подразделения

НОМЕНКЛАТУРА ДЕЛ

_____ N _____

(место составления)

На _____ год <*>

Индекс дела	Заголовок дела	Кол-во ед. хр.	Срок хранения и N статей по перечню	Примечание
1	2	3	4	5
Название раздела				

Наименование должности
руководителя структурного
подразделения

Подпись Расшифровка подписи

Дата

СОГЛАСОВАНО <*>
Протокол ЭК структурного
подразделения

от _____ N _____

Наименование должности

руководителя архива

(лица, ответственного

за архив)

Подпись

Расшифровка подписи

Дата

Формат А4 (210 x 297 мм)

Форма номенклатуры дел
структурного подразделения организации

<*> К выписке из номенклатуры дел организации для данного структурного подразделения по окончании календарного года составляется итоговая запись по форме, указанной в [приложении 7](#), и делается отметка о передаче итоговых сведений в службу ДООУ организации.

<***> При наличии ЭК структурного подразделения.

Сроки хранения первичных учетных документов.

В соответствии со ст. 17 Федерального закона "О бухгалтерском учете" организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых согласно правилам организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

Восстановление первичных документов . Законодательство о бухгалтерском учете не содержит четко установленных правил, которые регламентируют порядок восстановления первичных документов в случае их утраты.

В ряде нормативных актов определены только сроки хранения первичных учетных документов. Законодательством не установлено, что должна сделать организация в случае утраты документов по не зависящим от нее причинам. В Письме УМНС России по г. Москве от 13.09.2002 № 26-12/43411 руководителю организации рекомендуется в случае пропажи или гибели первичных документов:

назначить приказом комиссию по расследованию причин пропажи, гибели первичных документов, для участия в которой по мере необходимости приглашаются представители следственных органов, охраны и государственного пожарного надзора;

предпринять меры по восстановлению тех первичных документов, которые подлежат восстановлению и хранению в течение установленного законодательством срока. Например, копии выписок о движении денежных средств по счетам в банках можно получить у банков, в которых открыты счета организации; договоры, акты, накладные можно запросить у контрагентов и т.д.

Но не всегда можно получить дубликаты всех утраченных документов, например, при наличии большого числа контрагентов, в силу отсутствия поставщиков (покупателей) по ранее известным адресам либо по причине отсутствия таких контактов. Таким образом, по объективным причинам организация не сможет восстановить все утраченные первичные документы.

Все документы после обработки и использования для бухгалтерских записей хранятся в порядке, установленном нормативным актом о документах и записях в бухгалтерском учете предприятий и хозяйствующих субъектов (организаций).

Документы хранятся в специальных архивах – текущих и постоянных. В текущем архиве, находящемся в помещении бухгалтерии, хранятся документы за текущий год, которыми часто пользуются работники бухгалтерии. В постоянном архиве, находящемся в специально оборудованном помещении, хранятся в хронологическом порядке и по видам документы, отчеты прошлых лет под ответственностью главного бухгалтера или лица, им на то уполномоченного.

Выдача дел из бухгалтерского (текущего) архива другим структурным частям данного предприятия производится только по разрешению главного бухгалтера.

Срок хранения документов в бухгалтерском архиве, а также порядок передачи их по истечении этих сроков в общий (постоянный) архив предприятия (субъекта) осуществляется действующими нормативными актами утвержденными в установленном порядке.

Порядок и сроки хранения бухгалтерских документов и учетных регистров

Все документы, служащие основанием для бухгалтерского учета, должны представляться в бухгалтерию в сроки, позволяющие использовать содержащуюся в них информацию наиболее эффективно при принятии решений. Порядок движения документов устанавливается специальным графиком, называемым документооборотом.

Документооборот – это время движения первичных документов от момента их создания до сдачи в архив. График документооборота разрабатывается главным бухгалтером предприятия и является одним из элементов учетной политики, разрабатываемой на предприятии и утверждаемой приказом руководителя. График необходим для правильной организации и планирования учетного процесса. Он представляет собой перечень исполнителей, сроков поступления документов в бухгалтерию от оперативных работников (кладовщиков, мастеров, самих работников бухгалтерии), сроков обработки и прохождения документов внутри учетного аппарата и завершения всех работ за отчетный период вплоть до составления баланса и отчетности.

После сдачи годового отчета все документы, относящиеся к отчетному году, должны быть соответствующим образом подготовлены и сданы в архив, так как через неопределенное время может возникнуть необходимость обратиться к их информации. Однородные первичные документы должны формироваться в отдельные дела – папки. При этом в дело должны помещаться документы, которые по своему содержанию соответствуют заголовку дела. При формировании вложений в дело необходимо соблюдать следующие требования:

1. Документы постоянного и временного хранения должны группироваться в разные папки.

2. Подлинники должны быть отделены от копий; годовые планы и отчеты – от квартальных и месячных; в дело включают не более одного экземпляра каждого документа.

3. В дело группируются документы одного периода, месяца, квартала, года, кроме переходящих дел (личные дела, не закрывающиеся по окончании календарного года).

4. При наличии в деле документов за несколько месяцев их ежемесячно разделяют листами бумаги с указанием месяца.

5. Дело должно содержать не более 250 листов при толщине не более 4 см.

6. Приложения к документам, независимо от даты их составления, присоединяются к документам, к которым они относятся.

7. Документы в отчетах необходимо располагать в определенной последовательности:

- 7.1. Отчет или пояснительная записка;

- 7.2. Баланс с приложениями.

8. Лицевые счета сотрудников по оплате труда группируют в отдельное дело и располагают в хронологическом порядке по годам.

9. Переписка группируется за календарный год и систематизируется в хронологическом порядке: документ – ответ помещается за запросом.

Папки с документами переплетаются. На титульном листе указываются наименование предприятия, название и порядковый номер в деле с начала года, отчетный период (год, месяц), номер ведомости, общее количество листов в деле, срок хранения.

Сроки и порядок хранения документов.

Сроки и порядок определяются “Перечнем типовых документальных материалов, образующихся в деятельности предприятия с указанием сроков хранения материалов”, утвержденных главным архивным управлением СССР 03.12.1967г., и приведены ниже.

Сроки хранения документов

№	Наименование документа	Ср хран
1	Подтверждение сальдо по взаимным расчетам	5
2	Квартальные балансы и отчеты с пояснительными записками	5
3	Протоколы комиссий	5
4	Вспомогательные книги и картотеки учета	5
5	Контрольные книги, журналы, ведомости	5
6	Кассовые книги, книги и картотеки подотчетных лиц, авансовые отчеты	5
7	Журналы и книги регистрации счетов, кассовых ордеров, накладных, доверенностей, карточек складского учета и т.п.	5
8	Вспомогательные книги, не имеющие учетного характера (транспортные, грузовые, накладные и т.п.)	5
9	Оборотные накопительные ведомости по аналитическим и синтетическим балансовым счетам	5
10	Кассовые оправдательные документы	5
11	Реестры судов, исполнительные листы, ведомости и переписка по удержаниям из з/платы	5
12	Переписка с социальными фондами	5
13	Переписка о наложении и взыскании штрафов	5
14	Выписки банков с приложениями	5
15	Наряды на выполненные работы, таблицы учета рабочего времени и другие первичные документы, служащие основанием для начисления з/платы	5
16	Справки, представляемые в бухгалтерию на получение льгот по налогам	5

17	Акты сверки по взаимным расчетам	5 лет
18	Акты проверки взимания налогов	5 лет
19	Образцы подписей	5 лет
20	Договоры и соглашения (хозяйственные, операционные, трудовые)	5 лет
21	Материалы инвентаризации имущественно материальных ценностей	5 лет
22	Приходные и расходные ордера, квитанции по учету ТМЦ	5 лет
23	Главные книги и ж/о	5 лет
24	Акты документальных проверок финансово-хозяйственной деятельности предприятий и приложения к ним	5 лет
25	Годовые балансы и отчеты предприятий	10 лет
26	Передаточные, разделительные, ликвидационные балансы с приложениями и объяснительными записками	10 лет
27	Протоколы заседаний комиссий по рассмотрению и утверждению годовых бух. балансов и отчетов	10 лет
28	Результаты и документы инвентаризации (сличительные ведомости, инвентаризационные описи, протоколы заседаний, акты) зданий и сооружений	10 лет
29	Технические паспорта объектов ОС хранятся до списания с баланса	–
30	Книги и картотеки по учету ОС	10 лет
31	Лицевые счета, книги по расчету з/платы (расчетные ведомости). Они в обязательном порядке передаются в архив при прекращении деятельности предприятия. (В – возраст лиц на момент выхода на пенсию)	75 – В

Исправление ошибок в первичных документах

1. Банковские документы и кассовые документы (приходные и расходные кассовые ордера).

Исправления, подчистки и помарки, а также использование корректирующей жидкости в банковских документах, приходных кассовых ордерах и квитанциях к ним, а также в расходных кассовых ордерах и заменяющих их документах не допускаются (п.19 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденного решением Совета Директоров Банка России от 22.09.1993 N 40).

При обнаружении ошибки кассовые и банковские документы не могут приниматься к исполнению и должны быть составлены заново.

Испорченные или неправильно заполненные кассовые документы не уничтожаются, а перечеркиваются и прилагаются к кассовому отчету (ведомости, реестру) за тот день, в котором они выписаны

2. Остальные первичные документы.

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.

Правила внесения исправлений в первичных документах, созданных вручную (за исключением кассовых и банковских):

- зачеркивается одной тонкой чертой неправильный текст или сумма так, чтобы можно было прочитать исправленное;
- нужно зачеркивать всю сумму, даже если ошибка допущена в одной цифре;
- над зачеркнутым надписывается исправленный текст или сумма;
- на полях соответствующей строки делается оговорка «Исправлено» за подписью лиц, подписавших ранее документ (п.5 ст.9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»), а также проставляется дата исправления. При необходимости подписи заверяются печатью организации;
- если документ составлен в нескольких экземплярах, то исправление делается на каждом экземпляре в отдельности.

Бухгалтер не может заверить своей подписью сделанные в документе исправления, если они не были надлежащим образом заверены должностными лицами, ответственными за совершение операции.

Не допускаются помарки, подчистки или применение корректирующей жидкости («штрих») для закрашивания ошибочного текста.

Предельные сроки внесения исправлений в первичные документы не установлены законодательством, поэтому первичные документы исправляются по мере выявления ошибок. После внесения исправлений в первичные документы, вносятся исправления в бухгалтерский учет, бухгалтерскую и налоговую отчетность в соответствии с ПБУ 22/2010.

Если исправление в документе не было заверено надлежащим образом, оно является недействительным и не должно приниматься во внимание.

За выпиской некоторых учетных документов устанавливается специальный контроль путем заполнения корешков чеков, квитанций ордеров, выписки документов под копирку. Этот контроль осуществляется с целью не допустить совершения неправильных и незаконных операций, предотвратить по возможности случаи растрат, хищений и других злоупотреблений должностными лицами.

Сущность Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации

Норма закона

С 1 января 2014 года вступает в силу новый закон «О бухгалтерском учете» (ФЗ-№402 от 06.12.2011), а это значит, что теперь все организации должны вести бухгалтерский учет (включая те, который применяют УСН). При этом представители малого и среднего бизнеса могут заниматься этим самостоятельно (вести учет разрешено руководителям/ ИП), а если предприятие выходит за рамки среднего бизнеса, руководитель обязан возложить ведение учета на главного бухгалтера или заключить договор со специализированной компанией, которая предоставляет услуги ведения бухгалтерского учета. А раз необходимо вести бухгалтерский учет, то нужно изучить План счетов бухгалтерского учета и Инструкцию по его применению.

Что такое План счетов?

План счетов – это перечень счетов, которые отражают и группируют всю информацию о хозяйственной деятельности организации. План счетов, по сути, схема регистрации хозяйственных и финансовых операций в бухгалтерском учете. Он содержит номера и наименования синтетических счетов (счетов первого порядка), аналитических счетов/субсчетов (счетов второго порядка). Сегодня план счетов применяют организации всех форм собственности, в которых учет ведется методом двойной записи.

План счетов бухгалтерского учета предусматривает 99 синтетических счетов, имеющих двузначный шифр от 01 до 99, из которых используется шестьдесят, а остальные остаются свободными. Кроме того, в плане счетов имеются субсчета (их нумерация осуществляется в пределах одного счета, к которому они относятся, и добавляется к шифру счета), а также забалансовые счета (они нумеруются тремя знаками – 001-011).

Синтетические счета делятся на восемь разделов:

- внеоборотные активы: основные средства (01), амортизация основных средств (02), доходные вложения и материальные ценности (03), нематериальные активы (04), амортизация нематериальных активов (05), оборудование к установке (07), вложения во внеоборотные активы (08);
- производственные запасы: материалы (10), животные на выращивании и откормке (11, 12, 13), резервы под снижением стоимости материальных ценностей (14), заготовление и приобретение материальных ценностей (15, 16), отклонение в стоимости материальных ценностей (17, 18), налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям (19);
- затраты на производство: 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 -39);
- готовая продукция и товары: выпуск продукции/работ/услуг (40), товары (41), торговая наценка (42), готовая продукция (43), расходы на продажу (44), товары отгруженные (45), выполненные этапы по незавершенным работам (46 – 49);
- денежные средства: касса (50), расчетные счета (51), валютные счета (52 - 54), специальные счета в банках (55, 56), переводы в пути (57), финансовые вложения (58), резервы под обесценение вложений в ценные бумаги (59);

- расчеты: расчеты с поставщиками и подрядчиками (60, 61), расчеты с покупателями и заказчиками (62), резервы по сомнительным долгам (63-65), расчеты по краткосрочным кредитам и займам (66), расчеты по долгосрочным кредитам и займам (67), расчеты по налогам и сборам (68), расчеты по социальному страхованию и обеспечению (69), расчеты с персоналом по оплате труда (70), расчеты с подотчетными лицами (71), расчеты по прочим операциям (72-73), расчеты с учредителями (74, 75), расчеты с дебиторами и кредиторами (76, 77), внутривозрастные расчеты (78, 79);
 - капитал: уставной капитал (80), собственные акции или их доли (81), резервный капитал (82), добавочный капитал (83), нераспределенная прибыль или непокрытые убытки (84, 85), целевое финансирование (86-89);
 - финансовые результаты: продажи (90), прочие расходы и доходы (91-93), недостачи и потеря от порчи ценностей (94, 95), резервы предстоящих расходов (96), расходы будущих периодов (97), доходы будущих периодов (98), прибыли и убытки (99).
- Забалансовые счета включают: арендованные основные средства (001), товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение (002), материалы, принятые в переработку, товары, принятые на комиссию (003), оборудование, принятое для монтажа (004), бланки строгой отчетности (005), списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов (006), обеспечения обязательств и платежей полученные (007), обеспечения обязательств и платежей выданные (008), износ основных средств, основные средства, сданные в аренду (010, 010, 011).

Нормативные документы

План счетов утвержден приказом Министерства Финансов РФ от 31.10.2000 года (в редакции 2010 года). Используя этот документ, любое предприятие может составить свой план счетов, подобрав список аналитических и синтетических счетов, которые наиболее подойдут для ведения учета в конкретной организации.

При составлении рабочего плана счетов конкретного предприятия используется также Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Она устанавливает единый подход к применению Плана счетов и содержит краткую характеристику всех синтетических и аналитических счетов, их назначение, структуру, а также экономическое содержание обобщаемых на них фактов хозяйственной деятельности.

Бюджетные организации при разработке рабочего плана счетов также руководствуются приказом Минфина РФ №174н от 16.12.2010, казенные - приказом Минфина РФ №162н от 06.12.2010, а автономные - приказом Минфина РФ №183н от 23.12.2010.

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

Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета устанавливает единые подходы к применению Плана счетов 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.

С 01.01.2001 г. в России действуют новый План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н. Переход на новый План счетов разрешалось осуществлять в течение 2001 г. по мере готовности организации. С 1991 по 2000 г. в России действовал План счетов, утвержденный приказом Минфина СССР от 11.11.91 г. № 56.

План счетов 2001 г. является единым и обязательным к применению в организациях всех отраслей народного хозяйства и видов деятельности (кроме банков и бюджетных учреждений) независимо от подчиненности, формы собственности, организационно-правовой формы, ведущих учет методом двойной записи.

На основании Плана счетов и Инструкции по его применению организации утверждают рабочий План счетов бухгалтерского учета, содержащий полный перечень синтетических и аналитических счетов (включая субсчета).

Для учета специфических операций организации могут по согласованию с Министерством финансов вводить при необходимости в План счетов дополнительные синтетические счета, используя свободные коды счетов.

Субсчета, предусмотренные в Плане счетов, используются исходя из требований управления организацией, включая нужды анализа, контроля и отчетности. Организации могут уточнять содержание отдельных из них, а также вводить, исключать или объединять дополнительные субсчета.

Следует иметь в виду, что организация не обязана использовать все синтетические счета, приведенные в Плане счетов, - она выбирает те из них, которые ей действительно необходимы.

Например, если организация выпускает один вид продукции или оказывает один вид услуг, то все расходы можно считать прямыми, и в этом случае отпадает необходимость в использовании счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Порядок ведения аналитического учета устанавливается организацией исходя из положений Инструкции по применению Плана счетов и

нормативных актов по отдельным разделам учета (учета основных средств, материалов и т.п.).

Новые хозяйственные образования (например, малые предприятия) могут пользоваться рабочими планами счетов, в которых существенно сокращается количество применяемых счетов.

В едином Плате счетов счета сгруппированы в восемь разделов. Отдельно выделены забалансовые счета. Основой группировки счетов по разделам являются экономические особенности учитываемых объектов. В каждом разделе отражены экономически однородные виды имущества, обязательств и хозяйственных операций. Разделы расположены в определенной последовательности, в соответствии с характером участия имущества в его кругообороте: разделы со счетами имущества, необходимого для производственного процесса (раздел I «Внеоборотные активы», раздел II «Производственные запасы»), затем разделы со счетами издержек производства, готовой продукции и товаров, денежных средств и расчетов (разделы III—VI). Таким образом, в первых шести разделах сгруппированы счета имущества и процессов в сферах производства и обращения. Имущество отражено по разделам по принципу ликвидности - от труднореализуемого к легко реализуемому. В последующих разделах (VII, VIII) отражены капитал и финансовые результаты организации.

Классификация счетов бухгалтерского учета

Все счета бухгалтерского учета классифицируют по экономическому содержанию, а также по назначению и структуре. Классификация счетов по экономическому содержанию показывает, что отражается на тех или иных счетах, по назначению в структуре - как отражаются отдельные объекты учета на счетах, т.е. какой смысл имеет запись по дебету и кредиту, сальдо.

Основу классификации счетов по экономическому содержанию составляет группировка объектов бухгалтерского учета. В соответствии с данной группировкой различают счета для учета:

имущества организации (счета учета основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности, финансовых вложений, производственных запасов, денежных средств, средств в расчетах);

источников формирования имущества (счета уставного, добавочного и резервного капитала, целевого финансирования, прибыли, кредитов банка, займов, кредиторской задолженности, обязательств по распределению);

хозяйственных процессов (счета основного и вспомогательных производств, обслуживающих производств и хозяйств,

общепроизводственных и общехозяйственных расходов, процессов заготовления и продажи имущества) и финансовых результатов.

По назначению и структуре счета подразделяются на основные, регулирующие, операционные. На основных и регулирующих счетах отражаются имущество организации и источники его формирования, на операционных - хозяйственные процессы и их результаты.

Основные счета состоят из инвентарных (материальных) счетов собственного капитала и резервов и расчетных счетов.

На инвентарных счетах учитываются имущественно-материальные ценности и денежные средства. К ним относятся счета основных средств, материалов, кассы и др. По структуре все инвентарные счета активные, сальдо их только дебетовое, оборот по дебету показывает увеличение средств, оборот по кредиту - уменьшение.

На счетах собственного капитала и резервов учитывают уставный, добавочный и резервный капитал, целевое финансирование, нераспределенную прибыль, резервы предстоящих расходов. По структуре все счета собственного капитала и резервов — пассивные, сальдо — только кредитовое, оборот по кредиту показывает увеличение соответствующих источников, оборот по дебету - уменьшение. Счета капитала и резервов ведутся только в денежном выражении.

Расчетные счета используются для учета расчетов организаций с другими предприятиями, организациями и лицами. Они бывают трех видов: расчетные счета дебиторов, кредиторов и дебиторско - кредиторской задолженности. Счета дебиторов - активные. Сальдо отражается по дебету счета и показывает остаток дебиторской задолженности, оборот по кредиту - уменьшение дебиторской задолженности. Счетами дебиторов являются счета расчетов с покупателями и заказчиками, расчетов с подотчетными лицами и др.

Счета кредиторов — пассивные. К ним относятся счета расчетов с поставщиками и подрядчиками, расчетов с персоналом по оплате труда и др. Сальдо таких счетов отражается по кредиту и показывает остаток кредиторской задолженности. Увеличение кредиторской задолженности записывают в кредит счетов, уменьшение - в дебет.

Счета, на которых одновременно отражается дебиторская и кредиторская задолженность, по структуре являются активно-пассивными. Поэтому значение записей по дебету и кредиту у них неодинаково. Сальдо по кредиту показывает остаток кредиторской задолженности, а сальдо по дебету - остаток дебиторской. Запись по кредиту счета означает увеличение кредиторской задолженности либо уменьшение дебиторской, а запись по

дебету, наоборот, увеличение дебиторской или уменьшение кредиторской. К активно-пассивным расчетным счетам относятся счета «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», «Прибыли и убытки» и др.

Регулирующими называются счета, предназначенные для уточнения (регулирования) оценки имущества организаций и источников их формирования. Они дополняют основные активные и пассивные счета и делятся на контрарные (противостоящие) и дополнительные.

Контрарные счета предназначены для учета сумм, уменьшающих оценку имущества организаций и источников их формирования. Например, основные средства с момента ввода в эксплуатацию и до выбытия отражаются в учете по первоначальной стоимости на счете «Основные средства». Сумма амортизации основных средств учитывается отдельно на контрарном счете «Амортизация основных средств». Такой порядок учета позволяет постоянно иметь сведения о первоначальной стоимости основных средств и легко определять их остаточную стоимость путем вычитания из первоначальной стоимости суммы амортизации. В данном случае контрарный счет «Амортизация основных средств» противостоит активному счету «Основные средства», поэтому он называется контрактивным. Сальдо контрактивных счетов - кредитовое.

Контрактивные счета, противостоящие основным пассивным счетам, называются контрпассивными. Примером контрпассивного счета является счет 81 «Собственные акции (доли)».

Дополнительные регулирующие счета предназначены для учета сумм, увеличивающих или уменьшающих оценку имущества организаций или источников их формирования. Такими счетами являются счета «Отклонение в стоимости материальных ценностей», «Торговая наценка» и др.

Помимо контрарных и дополнительных счетов в учете применяются контрарно-дополнительные счета - например, счет «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Операционные счета бывают калькуляционными, распределительными и сопоставляющими.

Калькуляционные счета предназначены для учета затрат, связанных с производством продукции, выполнением работ или оказанием услуг и исчисления фактической себестоимости единицы продукции, выполненных работ или услуг. К ним относятся счета основного производства, вспомогательного производства и др. Калькуляционные счета — активные. Сальдо показывает затраты на незаконченную производством продукцию и на незаконченные работы и услуги (незавершенное производство). По дебету счета отражаются фактические затраты на производство продукции,

выполнение работ и оказание услуг, а по кредиту - фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Распределительные счета бывают собирательно-распределительными и бюджетно-распределительными.

Собирательно-распределительные счета предназначены для учета расходов по какому-либо хозяйственному процессу с целью их последующего распределения между объектами калькуляции. К ним относятся счета общепроизводственных расходов, общехозяйственных расходов и др. По дебету собирательно-распределительных счетов записывают затраты, а по кредиту - распределение затрат на другие счета. По истечении месяца эти счета, как правило, закрываются и сальдо не имеют. Если распределение затрат не производилось, то сальдо дебетовое.

Бюджетно-распределительные счета служат для распределения затрат между смежными отчетными периодами. Они могут быть активными и пассивными. К активному бюджетно-распределительному относится счет расходов будущих периодов. В дебет его записывают расходы, произведенные в данном периоде, но относящиеся к будущим периодам, по кредиту эти расходы списывают по мере наступления тех периодов, к которым они относятся. Сальдо может быть только дебетовым. С помощью данного счета распределяют равномерно в течение года расходы на подписку, арендную плату, вносимую авансом на предстоящий период, и др.

Пассивным бюджетно-распределительным счетом является счет «Резервы предстоящих расходов». По кредиту данного счета учитывают создание соответствующих резервов, а по дебету - их использование.

Сопоставляющие счета используют для выявления финансовых результатов от хозяйственных процессов. В них одни и те же объекты учета отражаются по дебету и кредиту в разных оценках, поэтому их можно сопоставить. Сопоставляющим является счет «Продажи»; по дебету его отражается фактическая себестоимость реализованной продукции, а по кредиту - выручка от реализации продукции. Сопоставление дебетовых и кредитовых оборотов показывает результат от реализации продукции: прибыль (если кредитовый оборот выше) или убыток (дебетовый оборот выше). Этот результат списывают на счет прибылей и убытков, сальдо по счету «Продажи» не убывает.

К сопоставляющим относится также активно-пассивный счет «Прибыли и убытки»; в кредит его записывают все виды прибылей, в дебет - все виды убытков. При сопоставлении этих сумм выявляется окончательный финансовый результат деятельности предприятий - чистая прибыль, если

прибыль превышает убытки (сальдо кредитовое), или чистый убыток, если убытки превышают прибыль (сальдо дебетовое).

Все ранее рассмотренные счета служат для учета имущества, принадлежащего данной организации. Такое имущество отражается в балансе, поэтому счета называются балансовыми. В организациях может находиться имущество, не принадлежащее им и поэтому не отражающееся на балансе (арендованные основные средства, материальные ценности, принятые на ответственное хранение, и др.).

Средства, не принадлежащие данной организации, но находящиеся у нее во временном пользовании или временном хранении, учитывают на забалансовых счетах (счета арендованных основных средств, сырья и материалов, принятых в переработку, бланков строгой отчетности и др.).

На забалансовых счетах, в отличие от балансовых, учет ведется без применения метода двойной записи. Поступление ценностей записывают на таких счетах в приход, а выбытие - в расход. Забалансовые счета не корреспондируются с другими счетами.

Принципы, цели и порядок разработки и применения рабочего плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации

Как формируется рабочий план счетов?

Рабочий план счетов формируется на основании Плана счетов бухгалтерского учета и с помощью Инструкции по его применению. В каждой организации из Плана счетов выбираются те инструменты работы, которые подходят данному предприятию для ведения максимально удобного и функционального учета. Для упрощения составления рабочего плана счетов используется характеристика каждого счета, которая дана в Инструкции и Плане счетов бухгалтерского учета, а также информация о типовой схеме корреспонденции конкретного счета с другими синтетическими счетами. При этом, если типовой корреспонденции не предусмотрено, организация имеет право дополнить ее, но с соблюдением единого подхода, который устанавливает Инструкция.

Определенная специфика некоторых организаций позволяет им вводить в рабочий план счетов дополнительные синтетические счета. Но делать это можно только по согласованию с Министерством финансов РФ.

Готовый рабочий план счетов организации впоследствии используется в качестве инструмента управленческого учета – системы сбора, регистрации и обобщения информации о финансово-хозяйственной деятельности. Это значит, что он наглядно демонстрирует руководителю организации и руководителям структурных подразделений плановую, фактическую информацию и возможный прогноз деятельности предприятия, что позволяет принимать правильные управленческие решения и эффективно руководить деятельностью предприятия.

При формировании рабочего плана счетов главный бухгалтер предприятия определяет:

- какие синтетические счета нужны предприятию;
- какие аналитические счета следует открыть к выбранным синтетическим счетам.

Структура рабочего плана счетов

Все операции бухгалтерского учета находят отражение на 26-разрядных счетах рабочего плана счетов, структура которого задается в зависимости от типа учреждения (казенное, автономное, бюджетное) и вида его финансового обеспечения. Рабочий план счетов любой организации имеет древовидную структуру и включает в себя:

- Синтетические счета. Они предназначены для учета имущества, обязательств и хозяйственных процессов. На них учитываются отдельные виды имущества, капитала, обязательств, а также финансовых результатов.
- Аналитические счета (прикрепляются к синтетическим счетам). Они применяются для осуществления контроля за сохранностью и движением объектов учета. На этих счетах расчеты ведутся и в натуральных показателях, и в стоимостных, детализируя информацию по содержанию основного синтетического счета. Предприятие имеет право корректировки и уточнения содержания этих счетов, а также может полностью исключить аналитические счета из своего рабочего плана счетов.
- Субсчета, которые детализируют основные счета.

Малые предприятия и бухгалтерский учет

При формировании рабочего плана счетов субъекты малого предпринимательства могут сократить количество синтетических счетов в целях рационализации своего учета (скачать план счетов бухгалтерского учета 2014). Например, можно открыть:

- в разделе Производственные запасы - счёт 10 «Материалы» вместо счетов 07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме»;
- в разделе Затраты, на производство продукции/работ/услуг - счёт 20 «Основное производство» вместо счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и счёт 44 «Расходы на продажу»;
- в разделе Готовая продукция и товары - счёт 41 «Товары» вместо счетов 41 «Товары» и 43 «Готовая продукция»;
- в разделе Дебиторская и кредиторская задолженность - счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» вместо счетов 62 «Расчеты с 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»;
- в разделе Денежные средства - счет 51 «Расчетные счета» вместо счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути»
- в разделе Капитал - счет 80 «Уставный капитал» вместо счетов 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал»;
- в разделе Финансовые результаты - счет 99 «Прибыли и убытки» вместо счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки».

Кроме того, субъект малого бизнеса может принять решение об использовании кассового учета доходов и расходов или отмене переоценки основных средств и нематериальных активов.

Учетный процесс предусматривает классификацию информационных данных о фактах хозяйственной жизни путем использования счетов. Совокупность бухгалтерских счетов определяет структуру учетной информации. Одним из важных нормативных документов, который

обеспечивает ведение бухгалтерского учета, является план счетов, то есть их систематизированный перечень.

Все субъекты хозяйствования обязаны использовать типовой план счетов или на его основании разрабатывать рабочий. Предприятие не обязано использовать все счета, указанные в типовом Плане счетов, а выбирает только те из них, которые действительно необходимы, формируя рабочий план счетов.

Рабочий план счетов является одним из элементов учетной политики предприятия и утверждается руководителем предприятия как приложение к Приказу об учетной политике. Разработка рабочего плана счетов должна обеспечить такую организацию бухгалтерского учета, чтобы учетные регистры велись систематизированным способом, и обеспечивалось составление бухгалтерской отчетности.

Включая счета до рабочего плана счетов, бухгалтер руководствуется практическими потребностями предприятия. Например, небольшому предприятию достаточно иметь несколько десятков счетов. Крупному предприятию, наоборот, необходимо использовать тысячи счетов, что позволит достовернее отображать информационные данные о хозяйственной деятельности. На разработку рабочего плана счетов влияют специфика отрасли, вид деятельности. В свою очередь, рабочий план счетов определяет содержание аналитического учета и влияет на форму ведения бухгалтерского учета, которая применяется. Если Планом счетов не предусмотрено субсчета для определенного вида активов или обязательств, могут вводиться дополнительные субсчета.

Т.о, система счетов второго порядка рабочего плана построена в двух направлениях: - первый — применение субсчетов, которые имеют установленные конкретные номера и назначения в соответствии с Планом счетов;
- второй — применение субсчетов, которые не имеют установленных конкретных номеров, номера которых и конкретное назначение устанавливаются предприятием.

Аналитические счета предприятием разрабатываются с учетом требований законодательства и управленческих запросов. При этом рабочий план счетов должен быть гибким и удобным в пользовании.

Компьютерные программы значительно расширяют возможности построения рабочего плана счетов. Во-первых, допустимым является использования от трех до пяти разрезов аналитического учета по каждому синтетическому счету, что позволяет получать все показатели отчетности с

нужным уровнем детализации. Во-вторых, компьютерные программы позволяют применять несколько рабочих планов счетов.

Правила разработки рабочего плана счетов малого предприятия

Хозяйствующие субъекты, которые относятся к малому и среднему бизнесу - это внесенные в Единый государственный реестр юридических лиц потребительские кооперативы и коммерческие организации (кроме государственных и муниципальных унитарных предприятий), а также индивидуальные предприниматели и крестьянские (фермерские) хозяйства. Обязанность вести бухгалтерский учет установлена Федеральным законом от 21.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 года только в отношении организаций.

Согласно п. 2 ст. 4 Федерального закона №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством Российской Федерации. Рабочий План счетов бухгалтерского учета, формы применяемых первичных учетных документов, порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств утверждаются учетной политикой малого предприятия.

В соответствии с Законом № 129-ФЗ ответственность за организацию бухгалтерского учета на малых предприятиях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители малых предприятий.

Руководитель малого предприятия может в зависимости от объема учетной работы:

- создать бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- ввести в штат должность бухгалтера;
- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета специализированной организации (централизованной бухгалтерии) или бухгалтеру - специалисту;
- вести бухгалтерский учет лично.

Рабочий План счетов бухгалтерского учета, формы применяемых первичных учетных документов, порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств утверждаются учетной политикой малого предприятия .

В отличие от более крупных хозяйствующих субъектов, малые предприятия

чаще всего не используют счета для обобщения информации о нематериальных активах (счета 04 «Нематериальные активы» и 05 «Амортизация нематериальных активов»), оборудовании, требующем монтажа (счет 07 «Оборудование к установке»), отложенных налогах (счета 09 «Отложенные налоговые активы», 77 «Отложенные налоговые обязательства»).

Материальные счета на малых предприятия представлены счетом 10 «Материалы», а затраты на производство аккумулируются на счете 20 «Основное производство» бухгалтерского учета.

Учет денежных средств согласно плану счетов малых предприятий осуществляется с применением традиционных счетов. А вот счета учета доходов и расходов будущих периодов, а также резервов предстоящих расходов отсутствуют.

Это связано с тем, что малые предприятия могут вести бухгалтерский учет кассовым методом. То есть производственные затраты могут отражаться только в части оплаченных товаров (работ и услуг), а учет приобретенных или реализованных товаров (работ, услуг) до момента оплаты ведется обособленно .

Для организации учета по упрощенной форме учета малым предприятием рекомендуется составить на основе типового плана счетов:

1. Счет 01 «Основные средства».
2. Счет 02 «Амортизация основных средств».
3. Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы».
4. Счет 10 «Материалы».
5. Счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».
6. Счет 20 «Основное производство».
7. Счет 41 «Товары».
8. Счет 50 «Касса».
9. Счет 51 «Расчетные счета».
10. Счет 52 «Валютные счета».
11. Счет 55 «Специальные счета».
12. Счет 58 «Финансовые вложения».
13. Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».
14. Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».
15. Счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».
16. Счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».
17. Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам».
18. Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».
19. Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

20. Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами».
21. Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».
22. Счет 80 «Уставный капитал».
23. Счет 82 «Резервный капитал».
24. Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».
25. Счет 90 «Продажи».
26. Счет 91 «Прочие доходы и расходы».
27. Счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».
28. Счет 99 «Прибыли и убытки».

С переходом на сокращенный план счетов малым предприятиям рекомендуется внести ряд изменений в общепринятый порядок учета производственных затрат на производство продукции и финансовых результатов.

Рабочий план счетов является элементом учетной политики и должен разрабатываться и утверждаться вне зависимости от того, какая форма ведения бухгалтерского учета выбрана малым предприятием .

Пример учетной политики малого предприятия

При отпуске материально - производственных запасов в производство и ином выбытии, их оценка производится организацией (кроме товаров, учитываемых по продажной (розничной) стоимости) по себестоимости каждой единицы.

При начислении амортизации объектов основных средств в бухгалтерском учете применяется линейный способ.

Ко вновь приобретенным основным средствам применять Классификацию основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденную Постановлением Правительства РФ «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» от 1 января 2002 года № 1.

По предметам, приобретенным до 2002 года, начислять амортизацию в порядке, предусмотренном Постановлением Совета Министров СССР от 22 октября 1990 года № 1072 «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР».

В том случае, если предмет невозможно отнести ни к одной из амортизационных групп, организация вправе самостоятельно определить срок его полезного использования.

Активы, в отношении которых выполняются условия, служащие основанием для принятия их к бухгалтерскому учету в качестве объектов основных средств, стоимостью не более 40 000 (либо меньшего лимита)

рублей за единицу отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в составе материально-производственных запасов;

Установить следующие группы однородных объектов основных средств: здания; сооружения; рабочие и силовые машины и оборудование; измерительные и регулирующие приборы и устройства; вычислительная техника; транспортные средства; инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь; прочие объекты.

Переоценку однородных объектов основных средств на конец 2014 года не осуществлять.

Затраты по ремонту основных средств включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) отчетного периода. Срок полезного использования нематериальных активов определяется исходя из ожидаемого срока использования актива, в течение которого предполагается получать экономические выгоды (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Амортизация нематериальных активов производится следующим способом начисления в бухгалтерском учете амортизационных отчислений: линейный способ.

При продаже (отпуске) товаров их стоимость (в разрезе той либо иной группы) списывается по себестоимости каждой единицы. Коммерческие и управленческие расходы признаются полностью в отчетном году в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Отгруженные товары, сданные работы и оказанные услуги, по которым не признана выручка, отражаются в бухгалтерском балансе по фактической полной себестоимости.

2.2 Методическая часть

Приобретение и заготовление материалов в бухгалтерском учете отражается с применением счета 10 «Материалы», на котором формируется фактическая себестоимость материалов и отражается их движение. Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете (05 - «Амортизация нематериальных активов»).

Туристические путевки, приобретенные для реализации, учитывать на забалансовом счете 004 как комиссионный товар.

Бухгалтерский учет выпуска готовой продукции (работ, услуг) осуществлять без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Управленческие расходы, учитываемые по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы», по окончании отчетного периода не распределяются между объектами калькулирования и в качестве условно -

постоянных списываются непосредственно в дебет счета 90 «Продажи». Выручка от продажи товаров (работ, услуг) признается в бухгалтерском учете в обычном порядке.

Выручкой в бухгалтерском и налоговом учете признаётся вознаграждение агента от реализации путевок.

Выручка от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления признается по мере готовности работы, услуги, продукции.

Резервы предстоящих расходов и платежей не создавать.

Резерв сомнительных долгов не создавать.

Переводить долгосрочную кредиторскую задолженность (по кредитам и займам) в краткосрочную с момента, когда по условиям договора до возврата основной суммы долга осталось 365 дней (п. 6 ПБУ 15/01).

Признавать все расходы по займам прочими расходами.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (для организации - субъекта малого предпринимательства и некоммерческой организации) не применять.

Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» не применять.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств отражать в бухгалтерской отчетности (для организации - субъекта малого предпринимательства, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг) перспективно, за исключением случаев, когда иной порядок установлен законодательством Российской Федерации и (или) нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету.

Использовать в работе первичные учетные документы, которые представлены в альбомах унифицированных форм первичной документации, разработанных Госкомстатом РФ.

Инвентаризацию основных средств, материалов, товаров на складе в организации проводить ежегодно в декабре. Кроме того, проводить инвентаризацию в случаях, предусмотренных законодательством.

2.3 Организационная часть

В соответствии с законом РФ от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденным Приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 года № 106н, и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным

Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 года № 34н приказываю утвердить учетную политику на 2011 год, устанавливаю следующее:

1. Вести бухгалтерский учет в полном объеме в связи с применением упрощенной системы налогообложения в соответствии с Законом РФ от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. При оценке статей бухгалтерской отчетности обеспечить соблюдение допущений и требований, предусмотренных Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», утвержденным приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 года № 106н.
3. Отражение фактов хозяйственной деятельности производить с использованием принципа временной определенности, который подразумевает, что факты хозяйственной деятельности относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.
4. Бухгалтерский учет в 2012 году вести с применением Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденными Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 года № 94н.
5. Бухгалтерский учет в 2012 году вести с использованием специализированной бухгалтерской программы 1С «Бухгалтерия» по журнально-ордерной форме в электронном виде. Аналитические и синтетические регистры бухгалтерского учета оформлять автоматизировано (ст. 10 Закона № 129-ФЗ). Учетные документы хранить на предприятии в электронном виде, обеспечив их защиту.

Заключение

В результате выполнения данной работы была достигнута поставленная цель - изучены особенности разработки новых элементов учетной политики малого предприятия.

Также были решены следующие задачи: рассмотрены формы бухгалтерской отчетности, рекомендованные для малых предприятий; изучены правила разработки рабочего плана счетов малого предприятия; рассмотрена система регистров бухгалтерского учета, применяемая на малых предприятиях; приведен пример учетной политики малого предприятия.

Обязанность организаций - субъектов малого предпринимательства, находящихся на общем режиме налогообложения, составлять и представлять в налоговые органы по месту своего нахождения бухгалтерскую отчетность, установлена законодательством Российской Федерации.

Согласно п. 2 ст. 13 Федерального закона № 129-ФЗ, Приказа № 66н, а также п.

5 ПБУ 4/99 годовая бухгалтерская отчетность организаций - субъектов малого предпринимательства состоит из: бухгалтерского баланса (форма ОКУД 0710001); отчета о прибылях и убытках (форма ОКУД 0710002); отчета об изменениях капитала (форма ОКУД 0710003); отчета о движении денежных средств (форма ОКУД 0710004); отчета о целевом использовании полученных средств (форма ОКУД 0710006).

Малые предприятия могут применять для документирования хозяйственных операций формы первичных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, ведомственные формы, а также самостоятельно разработанные формы, содержащие соответствующие обязательные реквизиты, предусмотренные Законом № 129-ФЗ и обеспечивающие достоверность отражения в бухгалтерском учете совершенных хозяйственных операций.

Два подхода к проблеме оптимальной организации рабочего плана счетов - автономия финансового и управленческого учета или объединение финансового и управленческого учета

План счетов бухгалтерского учета имеет синтетические счета (счета первого порядка) и субсчета (счета второго и следующих порядков), 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. На рисунке 1 показана схема работы такого подхода.

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.

Внешние пользователи	Внутренние пользователи
Отчеты (2)	Отчеты (2)
Система финансового учета	Система финансового учета
Первичная документация (1)	

Рис.1. Автономная работа финансового и управленческого учета

Такой вариант больше подходит для небольших организаций, для которых важна оперативность поступления управленческой информации, а затраты на ведение "второй" бухгалтерии невелики.

Реализация такого подхода обычно заключается в организации дополнительной службы, которая занимается сбором фактических данных и занесением их в таблицы Excel (или используются другие специализированные программы). Бухгалтерия в этом процессе не участвует. В связи с введением нового Плана счетов появился еще один способ применения этого подхода.

В разделе "Затраты на производство" Инструкции по применению Плана счетов сказано, что формирование информации о расходах по обычным видам деятельности может вестись на счетах 20-39, причем счета 30-39 применяются для "учета расходов по элементам расходов". В этом случае каждая операция отражается два раза: традиционно на счетах 20-29 и на специально открытых счетах 30-39, которые позволяют добиться необходимой детализации информации.

Предположим, необходимо начислить заработную плату.

Допустим, что в целях управленческого учета необходимо разделить заработную плату на две группы: заработная плата высококвалифицированных рабочих и заработная плата низкоквалифицированных рабочих.

Для этого откроем счет 30 "Зарботная плата" и субсчета к нему:

30-1 "Высококвалифицированные рабочие";

30-2 "Низкоквалифицированные рабочие".

Если заработная плата для первой группы рабочих составила 200 000 руб., а для второй - 150 000 руб., то проводки будут выглядеть следующим образом.

Традиционная проводка:

Д 20 "Основное производство", субсчет "Зарботная плата" - К 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"

- 350 000 руб.

Детализация затрат:

Д 30 "Зарботная плата", субсчет 1 "Высококвалифицированные рабочие" - К 30

- 200 000 руб.;

Д 30 "Зарботная плата", субсчет 2 "Низкоквалифицированные рабочие" - К 30

- 150 000 руб.

Как видим, счет 30 не имеет сальдо, но взяв оборот по дебету, мы получим информацию о затратах в необходимом разрезе.

В данном случае бухгалтерский учет остался самостоятельным.

Второй подход, когда система финансового учета и система управленческого учета интегрированы, более сложный. Он предполагает

организацию финансового учета таким образом, чтобы обеспечить "состыковку" с управленческим учетом. Схема работы такого подхода показана на рис.2.

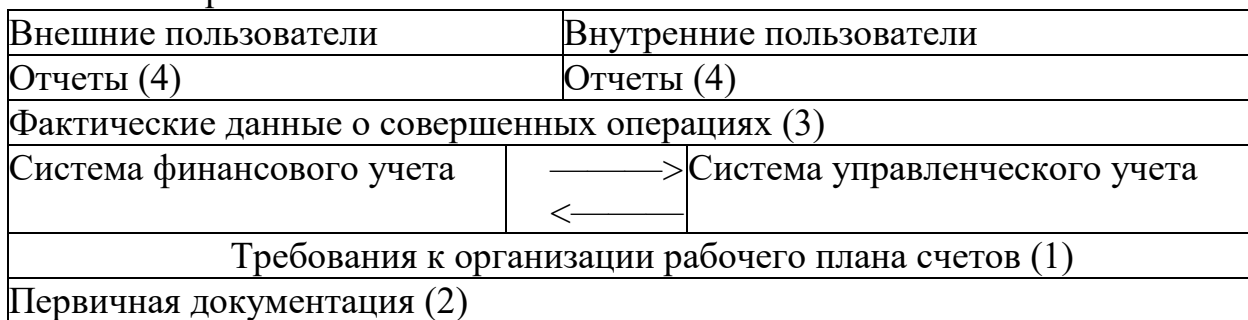


Рис.2. Интегрированная система финансового и управленческого учета

В системе управленческого учета выдвигаются требования к организации аналитических счетов бухгалтерского учета и к проведению некоторых операций (например, устанавливаются правила распределения общехозяйственных расходов).

Вся внешняя информация (первичная документация) поступает в бухгалтерию, и данные из нее разносят по субсчетам. В конце отчетного периода сведения об оборотах по аналитическим счетам передаются в систему управленческого учета как фактические данные. Таким образом, каждая операция регистрируется один раз, но в форме, которая удовлетворяет требованиям обеих систем, т.е. поток входящей информации отражается на счетах бухгалтерского учета таким образом, чтобы на ее основе можно было составлять отчетность как для внешних, так и для внутренних пользователей.

Этот подход целесообразен для крупных организаций, для которых важна не столько скорость получения управленческой информации, сколько ее точность при сопоставлении плановых и фактических данных; тем более, что издержки на содержание дополнительной службы велики.

Посмотрим, как реализуется этот подход.

В таблице 1 приведен пример организации аналитического учета на основных счетах.

Номер счета	Субсчета	Наименование кодов аналитического признака
20 "Основное производство"	Статьи затрат основного производства	- объект (структурное подразделение) - по видам продукции и/или по видам деятельности
23 "Вспомогательные производства"	Статьи затрат вспомогательных производств	- объект (структурное подразделение) - по видам продукции и/или по видам деятельности
25 "Общепроизводство"	Статьи затрат	- объект (структурное подразделение)

нные расходы"	общепроизводственных расходов	подразделение)
26 "Общехозяйственн ые расходы"	Статьи затрат хозяйственных расходов	- объект (структурное подразделение)
90 "Продажи"	1. Выручка - по видам продукции и/или по видам деятельности 2. Себестоимость - по видам продукции и/или по видам продаж деятельности 3. НДС - при необходимости - по видам продукции 4. Экспортные пошлины и/или по видам деятельности 9. Прибыль/убыток - по видам продукции и/или по видам от продаж деятельности	

Организация учета по статьям затрат основного и вспомогательных производств, общепроизводственных и общехозяйственных расходов строится в соответствии с требованиями управленческого учета в разрезе затрат составляемых бюджетов.

Допустим, предприятие составляет бюджет расходов основного производства в следующем разрезе затрат:

- 1) материалы;
- 2) заработная плата и отчисления на социальные нужды;
- 3) энергоресурсы, из них:
электричество,
тепло,
вода;
- 4) транспорт и механизмы, из них:
горюче-смазочные материалы (ГСМ),
ремонт;
- 5) налоги;
- 6) прочие расходы.

Субсчета на счете 20 "Основное производство" будут организованы, как показано в табл.

Счет 2-го порядка	Счет 3-го порядка	Наименование субсчета
Основное производство		
01	Материалы	
02	Заработная плата и отчисления на социальные нужды	
03	Амортизация	
04	Энергоресурсы:	

01	электричество	
02	тепло	
03	вода	
05	Транспорт и механизмы:	
01	ГСМ	
02	ремонт	
06	Налоги	
07	Прочие	

На счетах 23, 25, 26 субсчета должны быть организованы аналогично в соответствии с составляемыми бюджетами. К списку субсчетов необходимо добавить статью "Амортизация", ибо в бюджеты эта статья, как правило, не входит.

Под аналитическим признаком в настоящей статье понимается критерий разграничения затрат, выбираемый в связи с определенной целью, например подготовкой бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями Минфина России или в соответствии с МСФО, подготовкой внутренних бюджетов и отчетов.

По аналитическому признаку "объект (структурное подразделение)" определяются структурные подразделения организации. Если финансовая структура построена по принципу центров финансового учета (ЦФУ), то по данному аналитическому признаку будут определяться центры затрат, центры доходов, центры прибылей и центры инвестиций. Соответственно исходя из вида ЦФУ по нему учитывают или производственные, или общехозяйственные расходы и различные виды доходов.

Аналитический признак "виды продукции" и/или "виды деятельности" определяет номенклатуру выпускаемой организацией продукции и/или перечень видов деятельности, приносящих доход.

Предположим, организационная структура предприятия такая, как показано на рис.3. Тогда аналитические признаки будут следующими:

Структурное подразделение:

цех 1;
цех 2;
отдел сбыта;
магазин;
дирекция.

Виды продукции:

деталь 1;
деталь 2;
деталь 3.

Виды деятельности:

производство;
розничная торговля (магазин).

Общепроизводственные затраты будут учитываться только по цехам 1 и 2, а затраты по дирекции и отделу сбыта будут списаны на общехозяйственные

расходы. Издержки по розничной торговле учитываются по счету 44 "Расходы на продажу".

В таблице 3 приведена последовательность бухгалтерских записей.

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операции
<u>20</u> , <u>25</u> , <u>26</u>	<u>10</u> , <u>60</u> , <u>69</u> , <u>70</u> , <u>76</u>	Отражены фактические затраты в разрезе аналитических счетов по месту возникновения затрат
<u>62</u>	<u>90-1</u>	Отражена задолженность покупателей за проданную продукцию
<u>90-2</u>	<u>20</u>	Списаны производственные расходы
<u>90-2</u>	<u>25</u>	Списаны общепроизводственные расходы
<u>90-2</u>	<u>26</u>	Списаны общехозяйственные расходы
<u>90-9</u>	<u>99</u>	Определен финансовый результат по продуктам и/или видам деятельности

Обсудим каждый тип операции в отдельности.

Учет фактических затрат. Происходит формирование себестоимости продукции в разрезе аналитических счетов.

Сложность заключается в том, чтобы организовать поступление первичной информации в нужном ключе, т.е. детализированной до такой степени, чтобы можно было без дополнительной обработки правильно отнести данные на нужный субсчет.

В конце отчетного периода совокупный дебетовый оборот по каждому субсчету будет определять фактические бюджетные данные.

Задолженность покупателей за проданную продукцию. Поступление выручки (по отгрузке) формируется по видам продукции и/или видам деятельности. Кредитовый оборот по субсчету 90-1 "Выручка" составит величину выручки организации по продажным ценам.

Списание производственной себестоимости. Происходит прямое списание производственной себестоимости продукции. В данной статье для упрощения мы не применяем счет 43 "Готовая продукция". Порядок записей приведен в табл.4.

Дебет счета	Кредит счета
<u>90-2</u> "Производство. Деталь 1"	<u>20</u> "Цех 1. Деталь 1"
<u>90-2</u> "Производство. Деталь 2"	<u>20</u> "Цех 1. Деталь 2"
<u>90-3</u> "Производство. Деталь 3"	<u>20</u> "Цех 2. Деталь 3"
<u>90-3</u> "Розничная торговля"	<u>44</u> "Магазин"

Списание общепроизводственных расходов. Общепроизводственные затраты списываются пропорционально выбранному критерию (заработная плата, материалы и пр.).

Для нашего примера списание будет выглядеть, как в табл.5.

Дебет счета	Кредит счета	Способ списания
<u>90-2</u> "Производство"	<u>25</u> "Цех 1" "Деталь 1"	Пропорционально заработной плате

90-2 "Производство"	"Деталь 2"	
90-2 "Производство"	25 "Цех 2" "Деталь 3"	Прямо

Списание общехозяйственных расходов. Общехозяйственные расходы списываются пропорционально выбранному критерию (заработная плата, материалы и т.п.) и на те виды деятельности, к которым относятся.

В нашем примере списание будет происходить так, как показано в табл.6.

Таблица 6

Дебет счета	Кредит счета	Способ списания
90-2 "Производство.	26 "Дирекция" "Деталь 1"	Пропорционально заработной плате
90-2 "Производство"	"Деталь 2"	
90-2 "Производство"	"Деталь 3"	
90-2 "Розничная торговля"		
90-2 "Производство"	26 "Оптовый отдел" "Деталь 1"	Пропорционально заработной плате
90-2 "Производство"	"Деталь 2"	
90-2 "Производство.	"Деталь 3"	

Хотелось бы обратить внимание, что затраты оптового отдела, как общехозяйственные, не списываются на затраты магазина. В результате по счету 90-2 у нас сформируется полная и достоверная себестоимость по каждому виду деятельности и по каждому продукту.

Определение финансового результата. Собрал на субсчете 90-1 все доходы, а на субсчете 90-2 все расходы, мы определяем полученную прибыль по видам продукции и видам деятельности.

Тема 3.1. Учет денежных средств и оформление кассовых документов

Документирование всех хозяйственных операций и проверка заполнения первичных бухгалтерских документов

План.

- 1. Унифицированные формы первичной учетной документации**
- 2. Реквизиты документа**
- 3. Сроки и порядок оставления документов**
- 4. Проверка документа**
- 5. Внесение исправлений в первичные учетные документы**

1. Унифицированные формы первичной учетной документации

Первичный бухгалтерский документ - письменное свидетельство о совершении хозяйственной операции, имеющее юридическую силу и не требующее дальнейших пояснений и детализации.

Хозяйственные операции, не оформленные первичным учетным документом, не принимаются к учету и не подлежат отражению в регистрах бухгалтерского учета.

Первичные учетные документы принимаются к учету в том случае, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

В настоящее время действуют следующие постановления об утверждении форм первичных документов:

1. Постановление Госкомстата Российской Федерации от 30 октября 1997 года №71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве».

Следует обратить внимание на то, что утвержденные этим документом унифицированные формы по учету труда и его оплаты, основных средств, утратили силу и в настоящее время не действуют.

2. Постановление Госкомстата Российской Федерации от 21 января 2003 года №7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств».

3. Постановление Госкомстата Российской Федерации от 5 января 2004 года №1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты».

4. Постановление Госкомстата Российской Федерации от 29 сентября 1997 года №68 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету сельскохозяйственной продукции и сырья».

5. Постановление Госкомстата Российской Федерации от 18 августа 1998 года №88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации».

6. Постановление Госкомстата Российской Федерации от 28 ноября 1997 года №78 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте».

7. Постановление Госкомстата Российской Федерации от 25 декабря 1998 года №132 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций». Данным постановлением разработаны унифицированные формы первичной учетной документации:

по учету операций в общественном питании;

по учету торговых операций при продаже товаров в кредит и по учету торговых операций в комиссионной торговле;

по учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин;

по учету торговых операций (общие).

8. Постановление Росстата от 9 августа 1999 года №66 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения».

9. Постановление Госкомстата Российской Федерации от 11 ноября 1999 года №100 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ».

Разработанные и утвержденные указанными постановлениями унифицированные формы первичной учетной документации в соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 8 июля 1997 года №835 «О первичных учетных документах» должны применяться всеми предприятиями, независимо от их организационно-правовой формы.

2. Реквизиты документа

В соответствии с Постановлением Госкомстата Российской Федерации от 24 марта 1999 года №20 «Об утверждении порядка применения унифицированных форм первичной учетной документации» в унифицированные формы первичной учетной документации, кроме форм по учету кассовых операций, организация в случае необходимости может вносить дополнительные реквизиты. При этом все реквизиты утвержденных унифицированных форм первичной учетной документации должны оставаться без изменения, включая код, номер формы, наименование документа. Удаление отдельных реквизитов из унифицированных форм не допускается.

Вносимые изменения должны быть оформлены соответствующим организационно - распорядительным документом организации.

Форматы бланков, указанных в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, являются рекомендуемыми и могут изменяться в части расширения и сужения граф и строк с учетом значности показателей, включения дополнительных строк и вкладных листов для удобства размещения и обработки необходимой информации.

Если форма документа для отражения каких-либо фактов хозяйственной деятельности не предусмотрена альбомом унифицированных форм, первичный учетный документ может быть разработан организацией самостоятельно. При разработке документа необходимо учитывать требование пункта 13 Положения №34н, а также статьи 9 Закона «О бухгалтерском учете», которые устанавливают определенные требования к составлению документа. В частности, первичный учетный документ будет принят к учету только в том случае, если он содержит следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа. В наименовании заключается содержание хозяйственной операции, подлежащей отражению в учете и бухгалтер организации не должен принимать к учету документы с нечетким наименованием либо вовсе без наименования, а также сам составлять подобные документы. Унифицированные формы первичных учетных документов содержат «Код формы», представляющий собой семизначный номер документа по Общероссийскому классификатору управленческой деятельности, который печатается в правом верхнем углу документа. В самостоятельно разработанном документе может не содержаться реквизита «Код формы», однако в случае обработки документа с помощью средств вычислительной техники наличие данного реквизита необходимо и система кодировки разрабатывается организацией самостоятельно;

- дату составления документа. Дата позволяет определить конкретную дату совершения хозяйственной операции, указанной в наименовании документа или в самом документе. Дата оформляется арабскими цифрами следующим образом: вначале указываются день и месяц, представленные двумя парами цифр, разделенными точкой, затем четырьмя цифрами указывается год, например дата 4 августа 2005 года будет записана следующим образом: 04.08.2005;

- наименование организации, от имени которой составлен документ, что позволяет определить принадлежность документа конкретной организации;

- содержание хозяйственной операции, вытекающее из названия документа, например, накладная на внутренне перемещение материалов предназначена для передачи товарно-материальных ценностей из одного структурного подразделения организации в другое и данным документом нельзя оформить никакую другую хозяйственную операцию;

- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении. Вообще в учете применяется натуральные, трудовые и денежные измерители. С помощью натуральных измерителей получают сведения об объектах учета в натуральных показателях, таких как меры длины, веса,

площади, объема и других. С помощью трудовых измерителей, применяемых в сочетании с натуральными, устанавливается количество труда, затраченного на производство продукции, работ и услуг, определяются такие показатели, как производительность труда, выполнение норм выработки, с помощью трудовых измерителей начисляется заработная плата. Денежный измеритель является обобщающим и в нем выражаются все показатели финансово-хозяйственной деятельности организации;

- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления. Как правило, конкретный работник организации совершает тот или иной вид хозяйственных операций на основании установленной должностной инструкции и указание должности лица, совершившего операцию, служит для контроля за правомерностью совершения операции;

- личные подписи указанных лиц и их расшифровки (включая случаи создания документов с применением средств вычислительной техники). В расшифровке подписи вначале следует ставить инициалы, и лишь затем фамилию, например: И.С. Петров. Если отсутствует лицо, подпись которого должна стоять в документе, вместо него документ может подписать его заместитель либо лицо, исполняющее обязанности отсутствующего лица, при этом нельзя подписывать документы с проставлением косой черты перед наименованием должности.

Самостоятельно созданные документы должны достоверно описывать хозяйственные операции, обеспечивать пользователей необходимой и достоверной информацией, должны быть удобны для обработки и хранения и не должны дублировать другие первичные документы.

Руководителем организации, по согласованию с главным бухгалтером, должен быть утвержден перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, при этом, документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами.

Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации. Без подписи главного бухгалтера или уполномоченного им на то лица денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

3.Сроки и порядок оставления документов

Первичные учетные документы должны составляться в момент совершения хозяйственной операции, а если это не представляется возможным, то непосредственно после ее окончания.

При реализации товаров, продукции, работ и услуг с применением контрольно-кассовой техники допускается составление первичного учетного документа по окончании рабочего дня на основании кассовых чеков.

Обратите внимание! Запрещается использовать для записи простой карандаш.

Достоверность сведений, содержащихся в документах, их своевременное и качественное оформление, передачу для отражения в бухгалтерском учете, обеспечивают должностные лица, составившие и подписавшие эти документы.

Первичный учетный документ считается окончательно оформленным, если он составлен по установленной форме, все его реквизиты заполнены, незаполненные строки прочеркнуты, документ проверен работниками бухгалтерии организации.

4.Проверка документа

Все первичные документы, поступающие в бухгалтерию, должны подвергаться проверке работниками бухгалтерии. Бухгалтерская обработка документа, поступившего в бухгалтерию организации до записи данных в учетные регистры, проводится в три этапа.

На первом этапе проводится проверка документа по существу. Такая проверка заключается в установлении законности осуществляемых хозяйственных операций, целесообразности их проведения и взаимоувязке отдельных показателей документа. Документы по операциям, которые противоречат действующему законодательству и установленному порядку приемки, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей, не принимаются к бухгалтерскому учету и передаются главному бухгалтеру для принятия решения. Главный бухгалтер должен поставить в известность руководителя организации о незаконности хозяйственной операции.

На практике между руководителем организации и главным бухгалтером организации нередки случаи возникновения разногласий по поводу осуществления той или иной хозяйственной операции. В случае возникновения разногласий первичные учетные документы по таким операциям могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю ответственность за последствия осуществления таких операций и включения данных о них в бухгалтерский учет и отчетность.

На втором этапе проводится формальная проверка документа на наличие обязательных реквизитов, заключающаяся в установлении правильности использования бланка установленной формы, в проверке полноты и правильности заполнения всех необходимых реквизитов документа.

На третьем, заключительном этапе, проводится:

группировка документов - процесс обработки документов, при котором документы группируются в пачки, однородные по экономическому содержанию документов. Целью группировки документов является подготовка сводных данных по движению отдельных видов имущества и обязательств организации за отчетный период;

арифметическая проверка, состоящая в проверке арифметических результатов итогов и правильности отражения количественных и стоимостных показателей документов;

таксировка, заключающаяся в переводе натуральных и трудовых измерителей с обобщающий денежный измеритель. Таксировка проводится непосредственно в первичном документе путем умножения соответствующего количества в натуральном измерителе на цену за одну единицу;

контрировка – процесс проставления в бухгалтерском документе корреспонденции счетов по хозяйственной операции, осуществленной на основании данного документа.

Документы, прошедшие проверку и принятые к учету, рекомендуется помечать отметкой, исключающей их повторное использование и формирование повторных бухгалтерских записей. Если первичные документы обрабатываются вручную, на документе проставляется дата записи в учетный регистр, при обработке документа с применением вычислительной техники на документе ставится оттиск штампа контролера, ответственного за обработку документа.

Обратите внимание! Документы, приложенные к приходным и расходным кассовым ордерам, а также служащие основанием для начисления заработной платы, подлежат обязательному погашению штампом или надписью от руки «Получено» или «Оплачено» с указанием даты.

Многие унифицированные формы первичной учетной документации предусматривают наличие на документах печати, которая заверяет подлинность подписи должностного лица на документе.

5.Внесение исправлений в первичные учетные документы

Во все первичные документы не допускается внесение неоговоренных исправлений. Если в документе допущена ошибка, она исправляется корректурным способом. При составлении документа вручную, неправильная запись перечеркивается одной чертой так, чтобы можно было прочесть исправленный текст, сверху делается правильная запись, которая оговаривается надписью «исправлено» и подтверждается подписью лиц, подписавших документ, с указанием даты исправления. При составлении документа с помощью средств вычислительной техники, если ошибка обнаружена на стадии составления документа, документ следует переделать, если же ошибка обнаружена позже, исправление делается аналогичным способом.

Следует обратить особое внимание на то, что внесение исправлений в кассовые и банковские первичные учетные документы не допускается вообще. Если в документе обнаружена ошибка, следует составить новый документ. Внесение исправлений в кассовую книгу допускается, исправления делаются корректурным способом и должны быть заверены кассиром и главным бухгалтером организации.

Учет денежных средств на расчетных и специальных счетах в банке

План.

- 1. Порядок открытия и закрытия банковских счетов организаций**
- 2. Синтетический учет операций по расчетным счетам**
- 3. Учет денежных средств на специальных счетах в банке**

1. Порядок открытия и закрытия банковских счетов организаций

Как правило, организация осуществляет свои денежные расчеты со сторонними организациями и учреждениями путем безналичных расчетов через расчетные и/или валютные счета в банках.

Расчетный счет - это счет, открытый в банке и предназначенный для хранения рублевых средств организации и проведения безналичных расчетов с другими юридическими и физическими лицами в рамках осуществления предпринимательской деятельности.

Расчетный счет является основным счетом организации, через который без ограничения осуществляются все денежные расчеты.

Для ведения безналичных расчетов в рублях организация должна открыть хотя бы один расчетный счет в кредитной организации (банке), имеющей право на открытие и ведение банковских счетов юридических лиц,

Для ведения различного рода безналичных расчетов каждая организация может открывать в банковских учреждениях несколько расчетных, валютных и иных счетов.

Порядок открытия и закрытия банковских счетов организаций регламентируется Инструкцией ЦБ РФ от 14.09.2006 № 28-И «Об открытии и закрытии банковских счетов, счетов по вкладам (депозитам)» (в ред. Указания ЦБ РФ от 14.05.2008 № 2009-У).

Основанием открытия банковского счета является заключение договора банковского счета и представление всех документов, определенных законодательством РФ.

Для открытия расчетного счета и заключения договора банковского счета организация (юридическое лицо) обязана представить в банк следующие документы:

- заявление на открытие расчетного счета по форме № 0401025;
- нотариально заверенную копию свидетельства о государственной регистрации организации;
- нотариально заверенные копии учредительных документов юридического лица;
- лицензии (разрешения), выданные юридическому лицу в установленном законодательством РФ порядке на право осуществления деятельности, подлежащей лицензированию, в случае если данные лицензии

(разрешения) имеют непосредственное отношение к правоспособности клиента заключать договор банковского счета соответствующего вида;

- нотариально заверенную копию свидетельства о постановке на учет в налоговом органе юридического лица;
- карточку с образцами подписей и оттиска печати организации по форме № 0401026, заверенную в установленном порядке;
- протокол общего собрания учредителей о назначении руководителя организации;
- копию приказа о назначении главного бухгалтера;
- паспортные данные руководителя и главного бухгалтера организации.

Из числа перечисленных документов непосредственно для банка оформляются заявление на открытие счета, карточка с образцами подписей и оттиска печати, а также договор банковского счета (бланки договоров выдаются банком). Все остальные документы формируются организацией при ее государственной регистрации.

Карточку с образцами подписей и оттиска печати (далее - карточка) представляют все организации, которым открываются расчетные счета в банках.

Бланки карточек изготавливаются банками или их клиентами самостоятельно.

Право первой подписи принадлежит руководителю организации (единоличному исполнительному органу), а также иным лицам (за исключением главного бухгалтера и/или лиц, уполномоченных на ведение бухгалтерского учета), наделенным правом первой подписи распорядительным актом руководителя организации, либо на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном законодательством РФ. Право второй подписи принадлежит главному бухгалтеру организации и/или лицам, уполномоченным на ведение бухгалтерского учета, на основании распорядительного акта руководителя организации.

В случае если ведение бухгалтерского учета передано в порядке, установленном законодательством РФ, третьим лицам, им также может быть предоставлено право второй подписи на основании распорядительного акта руководителя организации, которой открывается расчетный счет.

Одно и то же физическое лицо не может быть наделено одновременно правом первой и второй подписи.

Если руководитель организации ведет в случаях, предусмотренных законодательством РФ, бухгалтерский учет, лично, в карточке проставляется собственноручная подпись (подписи) лица (лиц), наделенного (ых) правом только первой подписи.

При этом в карточке в поле «Вторая подпись» указывается, что лицо, наделенное правом второй подписи, отсутствует.

Подлинность собственноручных подписей лиц, обладающих правом первой или второй подписи, должна быть удостоверена. Применение факсимильной подписи для заполнения карточки не допускается.

В карточку с образцами подписей и оттиска печати обязательно включается образец оттиска печати организации.

Карточка действует до прекращения договора банковского счета, закрытия счета по вкладу (депозиту) либо до ее замены новой карточкой. Основанием для закрытия банковского счета является прекращение договора банковского счета.

Карточки с образцами подписей и оттиска печати остаются в банке и используются для сверки подписей и оттиска печати, проставленных на представляемых организацией расчетных и платежных документах. Например, такая сверка производится при выдаче организации наличных денег по чеку.

Проставляемые на расчетных и платежных документах подписи руководителя и главного бухгалтера организации должны точно соответствовать представленным в банк образцам подписей. При несовпадении проставленных на документах подписей с их образцами, хранящимися в банке, банк вправе отказать в приеме этих документов и не осуществить платежи и расчеты по ним.

При открытии расчетного счета с организацией заключается договор банковского счета, в котором отражаются перечень банковских услуг по расчетному и кассовому обслуживанию организации, условия размещения средств на счете организации, права и обязанности сторон и др.

По договору банковского счета банк обязуется принимать и зачислять поступающие на счет, открытый организации-клиенту (владельцу счета), денежные средства, выполнять распоряжения клиента о перечислении и выдаче соответствующих сумм со счета и проведении других операций по счету. До подписания договора организация должна ознакомиться с тарифом комиссионных вознаграждений за оказываемые банком услуги.

Для проведения расчетных операций каждая кредитная организация (банк), расположенная на территории РФ и имеющая лицензию ЦБ РФ на осуществление банковских операций, открывает по месту своего нахождения один корреспондентский счет в подразделении расчетной сети ЦБ РФ.

Корреспондентский счет - это банковский счет, отражающий расчеты, произведенные банком по поручению и за счет другого банка на основе заключенного корреспондентского договора.

В настоящее время номера расчетных счетов организаций и корреспондентских счетов банков состоят из 20 цифровых знаков.

Сведения о банковских счетах организаций (информация об открытии или закрытии расчетных и/или валютных счетов организаций в банках, об изменении реквизитов открытых счетов в банках) должны в обязательном порядке представляться в налоговые органы. Это требование является обязательным для всех организаций.

При открытии или закрытии банковских счетов организации банки обязаны направить налоговому органу, выдавшему справку о постановке на учет в налоговом органе юридического лица, специальную форму «Сообщение банка об открытии (закрытии) счета» в семидневный срок.

При изменении реквизитов счета в налоговые органы необходимо направить форму «Сообщение банка об изменении реквизитов счета».

При осуществлении расчетных операций и для идентификации налогоплательщиков каждой организации присваивается идентификационный номер налогоплательщика.

2. Синтетический учет операций по расчетным счетам

Движение денежных средств на расчетном счете организации состоит из двух основных стадий:

- стадии поступления (зачисления) денежных средств на расчетный счет, в результате чего происходит увеличение суммы денежных средств на расчетном счете организации;

- стадии списания (перечисления) денежных средств с расчетного счета, в результате чего происходит уменьшение суммы денежных средств на расчетном счете организации.

Синтетический учет наличия и движения денежных средств в рублях на расчетном счете организации, открытом в учреждении банка, ведется на активном счете 51 «Расчетные счета».

По дебету счета 51 «Расчетные счета» отражается поступление (зачисление) денежных средств на расчетный счет организации.

По кредиту счета 51 «Расчетные счета» отражается списание (перечисление) денежных средств с расчетного счета организации.

При наличии у организации нескольких расчетных счетов аналитический учет по счету 51 «Расчетные счета» ведется по каждому расчетному счету.

При осуществлении безналичных расчетов по расчетному счету, как правило, используются платежные поручения.

Списание денежных средств со счета осуществляется по распоряжению его владельца или без распоряжения владельца счета в случаях, предусмотренных законодательством и/или договором между банком и организацией.

Процесс движения денежных средств на расчетном счете может быть представлен в виде следующей схемы:

Выдача наличных денежных средств по чеку на заработную плату, командировочные расходы, хозяйственные и операционные расходы

Перечисление денежных средств в счет оплаты поставщикам и подрядчикам за приобретенные товары, продукцию, материалы, основные средства и т. д.

Перечисление денежных средств в счет уплаты налогов, сборов и иных платежей в бюджет и во внебюджетные фонды.

Выдача сторонним организациям и физическим лицам займов, перечисление авансов и др.

Перечисление денежных средств в счет возврата полученных ранее кредитов банков и займов и уплаты процентов по ним.

Операции по расчетному счету отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок банка по расчетному счету и приложенных к ним денежно-расчетных документов.

Выписки банка по расчетному счету выдаются лицам, уполномоченным на их получение руководителем организации по согласованию с главным бухгалтером.

При списании банком денежных средств организации за расчетно-кассовое обслуживание и другие услуги к выписке банка должны прилагаться мемориальные ордера по списанным суммам.

Выписка банка по расчетному счету представляет собой регистр аналитического учета и служит основанием для записей на счетах бухгалтерского учета.

При поступлении выписки банка главный бухгалтер (бухгалтер) проверяет правильность записей по расчетному счету на основании приложенных к ней документов.

Выписки банка и документы номеруют таким образом, чтобы на выписке и на документах, прилагаемых к ней, был один и тот же номер.

Затем на выписке бухгалтером проставляется против каждой операции номер корреспондирующего счета для использования на следующих этапах учетной работы.

Если к выписке банка не приложены оправдательные денежно-расчетные документы (платежные поручения, мемориальные ордера банка и т. д.), то указанные в ней суммы запрещается принимать к бухгалтерскому учету,

Выписки из банка должны храниться вместе с платежными документами о поступлении и расходовании денежных средств.

Суммы, ошибочно отнесенные в кредит или дебет расчетного счета организации и обнаруженные при проверке выписок банка, отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76–2 «Расчеты по претензиям»).

Расходы, связанные с оплатой услуг и комиссии банков, отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91–2 «Прочие расходы») в корреспонденции со счетами учета расчетов, например в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В разных банках выписки банка по расчетному счету могут различаться по своему оформлению, так как ЦБ РФ не утверждена единая унифицированная форма выписки, а рекомендована в качестве основы лишь примерная форма выписки из банка, которая названа выпиской из лицевого счета клиента.

Выписка из лицевого счета клиента - это документ, информирующий о текущем состоянии расчетного счета организации.

Несмотря на некоторые различия, в выписках из банка должны быть отражены следующие сведения:

- наименование кредитного учреждения, выпустившего форму выписки;

- дата, на которую оформляется выписка,— число, месяц и год в формате «ДД.ММ.ГГГГ»;
- время распечатки выписки в банке — часы, минуты и секунды в формате «ЧЧ:ММ:СС»;
- БИК (банковский идентификационный код) и корреспондентский счет банка клиента (организации);
- наименование клиента и номер его расчетного счета;
- дата последней операции — число, месяц и год в формате «ДД.ММ.ГГГГ»;
- входящий остаток средств клиента на начало операционного дня (остаток средств по кредиту);
- вид проведенных операций в графе «ВО» (вид операции);
- номера документов, по которым осуществлены расходные и/или приходные операции;
- номера корреспондентских счетов банков плательщиков и/или получателей средств;
- расходные операции для банка (отражаются по дебету) и приходные операции для банка (отражаются по кредиту), проведенные в течение одного операционного дня;
- суммы проведенных операций, отражаемые в графах «Дебет» и «Кредит»;
- итоговые обороты по дебету и кредиту счета;
- исходящий остаток средств клиента на конец дня (остаток средств по кредиту).

В зависимости от вида приходных и расходных операций, оформленных платежными и иными банковскими документами, в выписке банке проставляются цифровые коды, установленные для той или иной операции.

В настоящее время используются следующие коды видов операций, отражаемые в графе «ВО»: 01 - платежное поручение; 02 - платежное требование; 03- чек денежный (по которому организация получает наличные денежные средства с расчетного счета в кассу); 04- чек расчетный; 06 - инкассовое поручение; 08 - аккредитив; 16 - платежный ордер и т.д.

Дебет	Кредит	
		Зачисление денежных средств полученных из кассы
		Поступление денежных средств от покупателя
	75.1	От учредителя
		От прочих дебиторов
		Возврат не использованного аккредитива на расчетный

		счет(закрытие чековой книжки)
	91.1	Зачисление рублевого эквивалента проданной иностранной валюты Зачисление денежных средств по операциям прошлых периодов, в отношении которых была списана дебиторская задолженность
	66,67	Получение кредитов
		Зачисление денежных средств по внутрихозяйственным расходам
		Списание денежных средств в кассу
		Перечисления поставщикам
75.2		Выплата доходам учредителям
		Прочим кредиторам
		Перечисление налогов в бюджет
		Страховые взносы
		Выдана зарплата
66,67		Погашение задолженности кредитов займов
		Внутри филиальные расчеты

3. Учет денежных средств на специальных счетах в банке

Наличие и движение денежных средств в рублях и иностранных валютах» находящихся в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных специальных счетах, учитываются на счете 55 «Специальные счета в банках».

На счете 55 «Специальные счета в банках» также учитывается движение средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению.

В зависимости от вида учитываемых денежных средств к счету 55 «Специальные счета в банках» могут быть открыты субсчета:

55–1 «Аккредитивы»;

55–2 «Чековые книжки»;

55–3 «Депозитные счета»;

55–4 «Специальные счета в иностранной валюте» и др.

На субсчете 55–1 «Аккредитивы» учитывается движение средств, находящихся в аккредитивах. Расчеты по аккредитивам относятся к безналичной форме расчетов, и их порядок регламентируется Положением ЦБ РФ о безналичных расчетах (подробнее см. п. 2 разд. Б настоящей главы).

Зачисление денежных средств в аккредитивы отражается по дебету счета 55 «Специальные счета в банках» (субсчет 55–1 «Аккредитивы») и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и других аналогичных счетов.

После использования аккредитивов, подтверждаемого выписками банка, они списываются со счета 55 «Специальные счета в банках» (субсчет 55–1 «Аккредитивы») в дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Неиспользованные средства в аккредитивах восстанавливаются банком на тот счет, с которого они были перечислены. Восстановление средств отражается по кредиту счета 55 «Специальные счета в банках» (субсчет 55–1 «Аккредитивы») в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета».

Организация должна вести аналитический учет по субсчету 55–1 «Аккредитивы» по каждому выставленному аккредитиву.

На субсчете 55–2 «Чековые книжки» учитывается движение средств, находящихся в чековых книжках. Расчеты чеками относятся к безналичной форме расчетов, и их порядок регламентируется Положением ЦБ РФ о безналичных расчетах (подробнее см. п. 2 разд. Б настоящей главы).

При выдаче организации чековых книжек производится депонирование средств организации, которое отражается по дебету счета 55 «Специальные счета в банках» (субсчет 55–2 «Чековые книжки») и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и других аналогичных счетов.

Суммы по полученным в банке чековым книжкам списываются по мере оплаты выданных организацией чеков, т. е. в суммах погашения банком предъявленных ей чеков (согласно выпискам банков).

Списание указанных сумм отражается по кредиту счета 55 «Специальные счета в банках» (субсчет 55–2 «Чековые книжки») и дебету счетов учета расчетов (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.).

Суммы по чекам, выданным, но не оплаченным банком (не предъявленным к оплате), остаются на счете 55 «Специальные счета в банках» (субсчет 55–2 «Чековые книжки»).

Сальдо по субсчету 55–2 «Чековые книжки» должно соответствовать сальдо по выписке банка.

Суммы по возвращенным в банк неиспользованным чекам отражаются по кредиту счета 55 «Специальные счета в банках» (субсчет 55–2 «Чековые

книжки») в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета».

Аналитический учет по субсчету 55–2 «Чековые книжки» ведется по каждой полученной чековой книжке.

На субсчете 55–3 «Депозитные счета» учитывается движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады.

Перечисление денежных средств во вклады отражается организацией по дебету счета 55 «Специальные счета в банках» (субсчет 55–3 «Депозитные счета») в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета». При возврате банком сумм вкладов в бухгалтерском учете организации производятся обратные записи.

Организация должна вести аналитический учет по субсчету 55–3 «Депозитные счета» по каждому вкладу.

На субсчете 55–4 «Специальные счета в иностранной валюте» может учитываться движение средств по счетам «Р1» и «Р2», в частности расчеты и переводы при предоставлении нерезиденту займа в иностранной валюте и получении от нерезидента кредита и займа в иностранной валюте; для приобретения у нерезидента и отчуждения в пользу нерезидента внешних ценных бумаг, включая расчеты и переводы, связанные с передачей внешних ценных бумаг (прав, удостоверенных внешними ценными бумагами) и др.

На отдельных субсчетах, открываемых к счету 55 «Специальные счета в банках», учитывается движение обособленно хранящихся в банке средств целевого финансирования. В частности, на них должны учитываться поступившие в организацию бюджетные средства на финансирование капитальных вложений, аккумулируемые и расходующиеся организацией с отдельного счета, и т. д.

Филиалы, представительства и иные структурные подразделения организации, выделенные на отдельный баланс, которым открыты текущие счета в кредитных организациях для осуществления текущих расходов, отражают на отдельном субсчете к счету 55 «Специальные счета в банках» движение указанных средств.

В бухгалтерском учете операции по текущим счетам отражаются аналогично операциям, учитываемым на расчетных счетах.

Наличие и движение денежных средств в иностранных валютах учитываются на счете 55 «Специальные счета в банках» обособленно. Организация должна построить аналитический учет по этому счету таким образом, чтобы обеспечить возможность получения данных о наличии и движении денежных средств в аккредитивах, чековых книжках, депозитах и т. п. на территории РФ и за ее пределами.

Особенности учета кассовых операций в иностранной валюте и операций по валютным счетам

При осуществлении внешнеэкономической деятельности организации производят безналичные валютные расчеты в виде платежей из одной страны в другую страну.

Формы расчетов по различным сделкам определяются внешнеторговыми контрактами.

Как правило, используются следующие формы расчетов по экспортно-импортным операциям:

- банковские переводы;
- расчеты по инкассо;
- расчеты аккредитивами;
- расчеты по открытому счету.

Формы безналичных расчетов организация выбирает самостоятельно и предусматривает в договорах (контрактах), заключаемых со своими контрагентами.

- банковские переводы осуществляются посредством платежных поручений, адресуемых одним банком другому.

Платежное поручение представляет собой приказ банка, адресованный своему банку - корреспонденту о выплате определенной суммы денег по просьбе и за счет перевододателя иностранному получателю (бенефициару) с указанием способа возмещения банку-плательщику выплаченной им суммы. Записи в бухгалтерском учете по валютным счетам организации, а также по операциям в иностранной валюте производятся в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операции или дату составления бухгалтерской отчетности.

Платежные поручения направляются банками друг другу почтой, по телеграфу (телексу), электронное, либо с применением иных способов связи.

В платежном поручении может содержаться условие о выплате бенефициару соответствующих сумм против представления им указанных коммерческих или финансовых документов (документарный перевод) или против представления расписки.

Банки производят перевод средств в иностранной валюте за границу по поручению организации и на основании заявления на перевод, оформленного по установленной форме.

Кроме заявления на перевод организация должна представить в банк копию контракта с иностранным контрагентом.

Заявление на перевод оформляется в трех экземплярах и подписывается от имени организации руководителем и главным бухгалтером и скрепляется печатью организации. Правильно оформленные заявления на перевод принимаются от организации под расписку на копии заявления.

На основании данного заявления на перевод банк составляет платежное поручение банку-корреспонденту на перевод иностранной валюты.

Расчеты по инкассо представляют собой поручение организации-экспортера своему банку получить от организации-импортера деньги или подтверждение о том, что денежные средства будут выплачены в определенный срок.

При этой форме расчетов банк действует в строгом соответствии с инструкциями своего клиента (доверителя), принимает на себя обязательство осуществить операции с представленными доверителем документами в целях получения от импортера акцепта и/или платежа, либо выдачи коммерческих документов против акцепта и/или платежа, либо выдачи документов на иных условиях.

В качестве расчетного документа при этой форме расчета используется инкассовое поручение.

Расчеты аккредитивами являются наиболее приемлемой формой расчета для организаций-экспортеров.

Аккредитив представляет собой денежное обязательство банка, выдаваемое им по поручению импортера (приказодателя аккредитива) по контракту в пользу его контрагента — экспортера (бенефициара).

Банк, открывший аккредитив (банк-эмитент), должен произвести бенефициару платеж (немедленно или с рассрочкой) при условии представления им документов, предусмотренных в аккредитиве, и при выполнении других условий аккредитива.

В аккредитиве должен быть четко обозначен исполняющий банк.

По операциям с аккредитивами все заинтересованные стороны имеют дело только с документами, но не с товарами, услугами и/или другими видами исполнения обязательств, к которым могут относиться документы.

В условия аккредитива должны включаться только такие положения контракта, которые могут быть подтверждены представленными банку документами. Эти условия не должны также содержать излишние подробности и детали, касающиеся условий поставки товара и др., затрудняющие исполнение аккредитива.

Исполняющий банк, в обязанность которого входит проверка представляемых бенефициаром документов, должен проверять все документы с разумной тщательностью, с тем, чтобы удостовериться, что по внешним признакам они соответствуют условиям аккредитива и не противоречат друг другу. Банки проверяют также выполнение бенефициаром других условий аккредитива (сроков и т. д.).

После открытия аккредитива поставщику-экспортеру он поставляет товар покупателю - импортеру и представляет в свой банк необходимые документы.

Банк зачисляет средства экспортеру и пересылает документы в банк импортера, который осуществляет платеж. После передачи документов импортеру и акцепта их с его стороны денежные средства списываются с его счета.

Расчеты по открытому счету являются отдельной формой расчетов, которая используется между организациями, одновременно являющимися

покупателями и продавцами. По этой форме расчетов продавец отгружает товар покупателю и направляет ему товарораспорядительные документы, зачисляя сумму задолженности на счет, открытый на имя покупателя. В оговоренные контрактом сроки покупатель погашает свою задолженность по этому счету.

Одновременно указанные записи производятся в валюте расчетов и платежей.

Датой совершения операции в иностранной валюте считается день возникновения у организации права в соответствии с законодательством РФ или договором принять к учету активы и обязательства, которые являются результатом этой операции.

Датой составления бухгалтерской отчетности считается последний календарный день отчетного периода.

При отражении в бухгалтерском учете операций по валютным счетам и операциям в иностранной валюте следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006.

ПБУ 3/2006 устанавливает специфические особенности формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации об активах и обязательствах, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе подлежащих оплате в рублях, организациями, являющимися юридическими лицами по законодательству РФ (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений).

Данная специфика заключается в пересчете иностранной валюты в рубли, периодичности такого пересчета, определении возникающей курсовой разницы, порядке отражения таких активов и обязательств при составлении бухгалтерской отчетности.

Для целей бухгалтерского учета указанный пересчет в рубли производится по курсу, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте.

Нормами ПБУ 3/2006 установлено, что при несущественном изменении официального курса иностранной валюты к рублю, устанавливаемого ЦБ РФ, пересчет в рубли, связанный с совершением большого числа однородных операций в такой иностранной валюте, может производиться по среднему курсу, исчисленному за месяц или более короткий период.

Даты совершения отдельных операций в иностранной валюте для целей бухгалтерского учета приведены в табл. 1:

Операция в иностранной валюте	Датой совершения операции в иностранной валюте считается
Операции по банковским счетам (банковским вкладам) в иностранной валюте	Дата поступления денежных средств на банковский счет (банковский вклад) организации в иностранной валюте или их списания с банковского счета (банковского вклада) организации в иностранной валюте

Кассовые операции с иностранной валютой	Дата поступления иностранной валюты, денежных документов в иностранной валюте в кассу организации или выдачи их из кассы организации
Доходы организации в иностранной валюте	Дата признания доходов организации в иностранной валюте
Расходы организации в иностранной валюте в том числе:	
импорт материально-производственных запасов	Дата признания расходов организации в иностранной валюте
импорт услуги	дата признания расходов по приобретению материально-производственных запасов
расходы, связанные со служебными командировками и служебными поездками за пределы территории Российской Федерации	дата признания расходов по услуге дата утверждения авансового отчета
Вложения организации в иностранной валюте во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы, др.)	Дата признания затрат, формирующих стоимость внеоборотных активов

В ПБУ 3/2006 установлено, что стоимость одних активов и обязательств, выраженная в иностранной валюте, после их принятия к бухгалтерскому учету подлежит дальнейшему пересчету, а других — не подлежит пересчету.

К первой группе - к активам и обязательствам, стоимость которых подлежит пересчету как на дату совершения операции в иностранной валюте, так и на отчетную дату, ПБУ 3/2006 относит стоимость денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах (банковских вкладах), денежных и платежных документов, ценных бумаг (за исключением акций), средств в расчетах, включая по заемным обязательствам с юридическими и физическими лицами (за исключением средств полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков), выраженной в иностранной валюте.

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на банковских счетах (банковских вкладах), выраженной в иностранной валюте, может производиться, кроме того, по мере изменения курса.

Для составления бухгалтерской отчетности пересчет стоимости перечисленных в первой группе активов и обязательств в рубли производится по курсу, действующему на отчетную дату.

Ко второй группе - к активам, стоимость которых не подлежит дальнейшему пересчету при изменении курса иностранных валют по

отношению к рублю и на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности, ПБУ 3/2006 относит вложения во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы и др.), материально-производственные запасы и другие активы, не вошедшие в первую группу, а также средства полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков.

Активы и расходы, которые оплачены организацией в предварительном порядке либо в счет оплаты которых организация перечислила аванс или задаток, признаются в бухгалтерском учете этой организации в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств выданного аванса, задатка, предварительной оплаты (в части, приходящейся на аванс, задаток, предварительную оплату).

Доходы организации при условии получения аванса, задатка, предварительной оплаты признаются в бухгалтерском учете этой организации в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств полученного аванса, задатка, предварительной оплаты (в части, приходящейся на аванс, задаток, предварительную оплату).

Стоимость активов, относящихся ко второй группе, принимается в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой эти активы принимаются к бухгалтерскому учету.

Пересчет стоимости активов, относящихся ко второй группе, после принятия их к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса не производится.

Этим самым соблюдается принцип неизменности оценки приобретенных активов в размере фактических затрат на их приобретение.

Таким образом, пересчет стоимости активов и обязательств, выраженной в иностранной валюте, в рубли может происходить:

- на дату совершения операции (для всех активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте);
- на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности (только для активов и обязательств первой группы);
- по мере изменения курсов иностранных валют (только для пересчета денежных знаков в кассе организации и средств на банковских счетах (банковских вкладах), выраженной в иностранной валюте).

При пересчете стоимости активов и обязательств, выраженной в иностранной валюте, образуются так называемые курсовые разницы.

Курсовая разница - это разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода, и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

Под датой исполнения обязательств по оплате понимается дата погашения дебиторской или кредиторской задолженности в иностранной валюте.

В бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности курсовая разница отражается в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность.

ПБУ 3/2006 устанавливает, что в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности должна отражаться курсовая разница, возникающая: по операциям по полному или частичному погашению дебиторской или кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, если курс на дату исполнения обязательств по оплате отличался от курса на дату принятия этой дебиторской или кредиторской задолженности к бухгалтерскому учету в отчетном периоде либо от курса на отчетную дату, в котором эта дебиторская или кредиторская задолженность была пересчитана в последний раз; по операциям по пересчету стоимости активов и обязательств, отнесенных ранее к первой группе активов и обязательств.

В связи с изменением курса рубля по отношению к иностранным валютам могут возникать положительные и отрицательные курсовые разницы.

Положительные курсовые разницы возникают в следующих случаях:

- а) при росте курса иностранной валюты по отношению к российской валюте;
- б) при падении курса иностранной валюты, когда у организации имеются: кредиторская задолженность в иностранной валюте по расчетам с поставщиками, подрядчиками, покупателями, заказчиками и др., кредиты банков в иностранной валюте.

Отрицательные курсовые разницы возникают в следующих случаях:

- а) при падении курса иностранной валюты по отношению к российской валюте;
- б) при росте курса иностранной валюты, когда у организации имеются: кредиторская задолженность в иностранной валюте по расчетам с поставщиками, подрядчиками, покупателями, заказчиками и др., кредиты банков в иностранной валюте.

Пример. Допустим, что на первый день отчетного месяца на валютном счете организации находилось 20 000 долларов США. Курс доллара США по отношению к рублю на этот день составлял 36 руб. 10 коп. (курсы условные). На начало отчетного месяца эти денежные средства были отражены в учете в сумме, равной 722 000 руб. ($20\,000 \times 36,10$),

На последний день этого же месяца курс доллара по отношению к рублю повысился и составил 36 руб. 20 коп. На день составления бухгалтерской отчетности указанные средства в иностранной валюте должны быть отражены в учете и отчетности в сумме, равной 724 000 руб. ($20\,000 \times 36,20$). Полученная разница в размере 2000 руб. ($724\,000 \text{ руб.} - 722\,000 \text{ руб.}$) представляет собой положительную курсовую разницу.

В случае понижения курса доллара США по отношению к рублю в конце отчетного месяца возникнет отрицательная курсовая разница.

Согласно ПБУ 3/2006 курсовые разницы, как правило, подлежат зачислению на финансовые результаты организации как прочие доходы или

прочие расходы по мере их принятия к бухгалтерскому учету.

Исключение составляют курсовые разницы, связанные с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе в уставный (складочный) капитал организации.

Согласно ПБУ 3/2006 курсовые разницы, связанные с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе в уставный (складочный) капитал организации, подлежит зачислению в добавочный капитал этой организации.

Курсовые разницы должны отражаться в бухгалтерском учете отдельно от других видов доходов и расходов организации, в том числе финансовых результатов от операций с иностранной валютой.

Для открытия валютного счета организация должна представить в банк документы, аналогичные тем, что и при открытии расчетного счета. После проверки всех представленных документов банк оформляет распоряжение на открытие валютного счета, и между банком и организацией заключается договор на расчетно-кассовое обслуживание.

Организации могут открывать валютные счета и в иностранных банках за границей, но проведение по ним операций требует предварительного разрешения ЦБ РФ.

Каждый валютный счет обычно ведется в одной иностранной валюте, выбранной самой организацией при его открытии. При списании или зачислении на счет валюты, отличной от избранной для счета, банк самостоятельно производит конверсию (согласно условиям, указанным в договоре организации с банком). Конверсия одной валюты в другую производится по действующему на день совершения операции курсу международного валютного рынка. Возникающие курсовые разницы покрываются за счет клиента - владельца счета.

За открытие валютного счета и проведение операций по нему организация платит комиссионное вознаграждение банку в валюте. Кроме того, банк может списывать с валютного счета организации суммы фактически произведенных расходов в связи с совершением валютных операций (оплата почтово-телеграфных расходов, комиссионные вознаграждения зарубежных банков и пр.). Один раз в квартал банк начисляет и проценты по валютным счетам (процентные ставки оговариваются в договоре).

Для учета операций по валютному счету используется активный синтетический счет 52 «Валютные счета».

По дебету этого счета отражается остаток иностранной валюты на начало месяца, зачисления сумм в течение месяца и остаток неиспользованной валюты на конец месяца.

По кредиту отражается списание валютных средств.

Записи операций на валютных счетах ведутся в валюте и в рублевом эквиваленте по курсу ЦБ РФ, действующему на дату зачисления (списания) средств. Основанием для отражения операций по этому счету служат выписки банка (с приложенными к ним расчетно-денежными документами). Если обнаруживаются ошибки в зачислении или списании сумм при

проверке выписок банка, их отражают на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по претензиям».

К синтетическому счету 52 «Валютные счета» открывают отдельные субсчета: «Валютные счета внутри страны», «Валютные счета за рубежом» и т. д.

«Валютные счета внутри страны» и «Валютные счета за рубежом» - это текущие счета организации, которые используются для хранения и использования средств, остающихся после обязательной продажи валютной выручки и совершения иных экспортно-импортных операций.

Законодательством Российской Федерации предусмотрена необязательная (свободная) продажа иностранной валюты.

Курсовые разницы по валютному счету и счету «Переводы в пути» определяются на этих счетах и относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Свободная продажа валютной выручки производится с текущих валютных счетов и отражается в системе бухгалтерского учета аналогичным порядком.

Но организации могут не только продавать, но и покупать иностранную валюту; при покупке валюты в системе счетов бухгалтерского учета делаются следующие записи:

- на сумму перечисленных денежных средств на приобретение валюты -
Д-т 57 «Переводы в пути»
К-т 51 «Расчетные счета»;
- на сумму купленной иностранной валюты -
Д-т 52 «Валютные счета», субсчет «Валютные счета внутри страны» или субсчет «Валютные счета за рубежом»
К-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- на списание рублевого эквивалента купленной валюты -
Д-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
К-т 57 «Переводы в пути»;
- начисление комиссионного вознаграждения банку -
Д-т 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»
К-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- выявление финансового результата от покупки валюты:
на прибыль -
Д-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
К-т 91 «Прочие доходы и расходы».
на убытки -
Д-т 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Организации могут получать наличные деньги с валютных счетов в банках. Для учета операций с наличной иностранной валютой создается специальная касса. Бухгалтерский учет кассовых операций в иностранной валюте ведется в общем порядке, установленном Центральным банком Российской Федерации. Кассам устанавливается лимит в иностранных валютах. Организации получают валютные средства для оплаты служебных

командировочных расходов. Выплата и расходование валюты на другие цели запрещается (исключение из общего порядка предусмотрено только для туристических фирм).

Для учета операций с наличной иностранной валютой не открывают отдельную кассовую книгу, так как согласно порядку ведения кассовых операций в Российской Федерации каждая организация может вести только одну кассовую книгу.

Прием наличной валюты и ее выдача из кассы осуществляются по правильно оформленным приходным и расходным ордерам по видам валют. Учет движения валюты должен вестись в рублях на основании пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции. Датой совершения кассовых операций с иностранной валютой считается дата оприходования или выдачи денежных знаков из кассы организации.

Учет движения наличной валюты ведут в двух оценках - в валюте и в рублях. Определение курсовых разниц может производиться в течение месяца по мере изменения курса иностранных валют либо в общем порядке на даты поступления или выбытия валюты.

Отдельного бухгалтерского счета для учета поступления и расходования валюты не предусмотрено, поэтому к счету 50 «Касса» открывают самостоятельный субсчет «Касса в иностранной валюте».

При наличии иностранной валюты в кассе организации может изменяться курс валюты и возникает необходимость пересчета валюты по изменившемуся курсу с определением курсовой разницы. Отражение курсовой разницы можно оформить бухгалтерской справкой. В случаях роста курса валюты кассир на основании бухгалтерской справки делает запись в кассовой книге в графе «Приход», а при падении курса - в графе «Расход» (бухгалтерские справки прикладываются к отчету кассира вместе с другими оправдательными документами). На счетах бухгалтерского учета эти операции отражаются:

при росте курса валюты -

Д-т 50 «Касса», субсчет «Касса в иностранной валюте»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы».

при падении курса валюты -

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т 50 «Касса», субсчет «Касса в иностранной валюте».

Но можно избежать отражения в бухгалтерском учете операций по пересчету валюты в кассовой книге. Такого отражения не будет, если выдавать валюту подотчетным лицам в день ее получения из банка и сдавать в банк в день ее возврата в кассу организации.

Прием и выдача наличных денег через кассу; материальная ответственность кассира

Общие правила хранения, использования и учета денежных средств устанавливаются ЦБ России. На сегодняшний день действует письмо ЦБ России от 22.09.1993 № 40 «Об утверждении порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации». Дополнительно необходимо руководствоваться:

- Положением ЦБ России от 05.01.1998 № 14-П «О правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации»;
- Федеральным законом от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».

Для хранения, поступления и выдачи денежных средств наличными организация создает специальный участок бухгалтерии – кассу. Ее возглавляет кассир – материально ответственное лицо, с которым заключается договор о полной материальной ответственности.

По приказам руководителя и главного бухгалтера организации кассир выполняет операции по движению денежной наличности. В небольших организациях обязанности кассира может выполнять главный бухгалтер. При этом главный бухгалтер назначается приказом по предприятию с разрешением выполнять обязанности кассира и с обязательным заключением с ним договора о полной материальной ответственности кассира. Временная замена кассира производится по письменному распоряжению администрации. Договор о материальной ответственности заключается и с замещающим работником.

Действующим законодательством предусматриваются:

- специально оборудованное помещение кассы;
- полная материальная ответственность кассира;
- лимитирование остатков наличных денежных средств;
- ограничение срока их хранения;
- размеры и продолжительность использования авансов на хозяйственные, командировочные расходы.

Организация может хранить в своей кассе наличные денежные средства в пределах лимитов, установленных банком, по согласованию с руководителем организации. При необходимости лимиты остатков касс пересматриваются.

Сверх установленных норм наличные деньги могут храниться в кассе только в дни выплаты заработной платы, пенсий, пособий, стипендий в

течение трех рабочих дней, включая день получения денег в кредитном учреждении.

Поступление наличных денег в кассу оформляется **приходным кассовым ордером** (форма № КО-1), подписанным главным бухгалтером или уполномоченным лицом. При этом, лицу, внесшему деньги в кассу, выдается квитанция к приходному кассовому ордеру за подписью главного бухгалтера и кассира, скрепленная печатью и штампом организации. При получении денежных средств в банке по чеку бухгалтером также выписывается приходный кассовый ордер с регистрацией его номера и даты на оборотной стороне корешка чека.

Выдача наличных денег производится по **расходным кассовым ордерам** или другим надлежаще оформленным документам (платежным ведомостям, заявлениям на выдачу денег, счетам и др.), на которые ставится специальный штамп, имеющий реквизиты расходного кассового ордера (форма № КО-2). Документы на выдачу денег подписывают руководитель и главный бухгалтер. Если на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах имеется разрешающая подпись руководителя организации, то его подпись на расходном кассовом ордере не обязательна. Приходные и расходные кассовые ордера выписываются бухгалтером общего или финансового отдела либо главным бухгалтером.

Деньги отдельному лицу, не работающему в данной организации, выдаются при предъявлении им паспорта или иного документа, удостоверяющего личность, по расходному кассовому ордеру, где проставляются подпись в получении и данные предъявленного документа.

Заработная плата, пособия, премии выплачиваются по платежным ведомостям без составления расходного кассового ордера на каждого получателя. По истечении трех рабочих дней, установленных для выплаты заработной платы, бухгалтер выписывает расходный кассовый ордер на общую выплаченную по платежной ведомости сумму. Никаких подчисток, помарок или исправлений в кассовых документах не допускается.

Деньги по кассовым ордерам принимаются и выдаются только в день составления этих документов. Приходные, расходные кассовые ордера или заменяющие их документы не выдаются на руки лицам, вносящим или получающим документ.

При выдаче денежных средств по доверенности они прилагаются к расходному кассовому ордеру или ведомости на выдачу средств. По мере выполнения кассовых операций кассир обязан подписать их, а также приложенные к ним документы погасить штампом или надписью «Оплачено» или «Получено» («число, месяц, год»).

До передачи в кассу на исполнение кассовые документы записываются бухгалтером в специальном журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров с указанием кодов (цифровых обозначений) причин и условий поступления и выдачи наличных денежных средств. Журнал регистрации построен таким образом, что по его данным контролируется целевое назначение полученных и израсходованных наличных денежных средств организаций, присваиваются номера кассовым документам, проверяется полнота произведенных кассиром операций, составляется отчетность.

Аналитический учет денежных средств ведется кассиром в кассовой книге.

Каждая организация может иметь только одну кассовую книгу. Листы в книге нумеруются, прошнуровываются и опечатываются печатью организации. На последней странице книги делается надпись: «В настоящей книге всего пронумеровано листов __», проставляются подписи руководителя и главного бухгалтера организации.

В кассовой книге регистрируется остаток средств на начало дня, операции по приходу и расходу (за день), подводятся итоги поступления и выдачи наличных денег, определяется остаток на конец дня.

Записи в кассовой книге ведутся в двух экземплярах через копировальную бумагу. Вторым экземпляром – отрывной – служит *отчетом кассира*. К отчету прилагаются все приходные и расходные документы и в конце рабочего дня сдаются в бухгалтерию под расписку бухгалтера.

При автоматизированной форме ведения бухгалтерского учета отдельные листы кассовой книги ежедневно формируются в виде машинограмм:

- 1-й лист – вкладной лист кассовой книги;
- 2-й лист – отчет кассира.

По окончании отчетного периода кассовая книга заверяется подписями главного бухгалтера и руководителя организации, прошнуровывается и опечатывается.

Синтетический учет кассовых операций. Для учета наличия и движения денежных средств в кассе организации используется счет 50 «Касса», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

- **50/1 «Касса организации»**, где учитываются денежные средства организации в кассе. Когда организация производит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 должны быть открыты соответствующие субсчета для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты;
- **50/2 «Операционная касса»** учитывается наличие и движение денежных средств в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков,

остановочных пунктов, речных переправ, судов, билетных и багажных кассах портов, вокзалов, кассах хранения билетов, кассах отделений связи и т.п. Он открывается организациями при необходимости.

- **50/3 «Денежные документы»** на этом субсчете учитываются находящиеся в кассе организации почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты и другие денежные документы в сумме фактических затрат на их приобретение. Аналитический учет денежных документов ведется по их видам.

Синтетический учет ведется в журнале-ордере № 1 и ведомости № 1. Каждому отчету в регистре отводится одна строка независимо от периода, за который составлен кассовый отчет. Количество занятых строк в журнале-ордере №1 и ведомости №1 должно соответствовать количеству сданных кассиром отчетов.

Получение денег в кассу отражается по Д 50 К 51, 71, 62, 76 и др. Расходование наличных денежных средств – Д 51, 71, 60, 76 и др. К 50.

Ревизия кассы. Порядком ведения кассовых операций предусмотрены внезапные ревизии кассы с полным полистным пересчетом денег и проверкой других ценностей, находящихся в кассе, в сроки, установленные руководителем.

Ревизия проводится инвентаризационной комиссией в присутствии кассира. Результаты оформляются актом (ф. № инв.-15). В акте фактические остатки кассовой наличности сопоставляют с данными учета, что дает возможность определить недостачу или излишек денежных средств. Акт должен быть оформлен в день ревизии кассы и подписан всеми членами инвентаризационной комиссии. Если есть расхождения, то кассир представляет комиссии письменное объяснение. Акт составляют в 2-х экземплярах, один остается в бухгалтерии, другой – кассиру. В день проведения ревизии кассовые операции не осуществляются.

Выявленные излишки денег приходуют на доходы предприятия – Д 50 К 91/1

Выявленная недостача отражается в учете следующими записями:

установлена недостача денег в кассе – Д 94 К 50;

недостачу относят на виновное лицо (кассира) – Д 73/2 К 94;

возмещение недостачи – Д 50, 70 К 73/2.

Тема 3.2. Учет основных фондов и нематериальных активов

Учет основных средств

План.

1. Понятие, классификация и оценка основных средств.
2. Учет движения основных средств.
3. Учет ремонта основных средств.

1. Понятие, классификация и оценка основных средств.

Организация бухгалтерского учета основных средств регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01).

Основные средства – часть имущества, используемая в качестве средств труда и удовлетворяющая условиям:

- использование этих активов в процессе производства продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное пользование;
- их использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организацией не предполагается перепродажа данных активов;
- способность данных активов приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта ОС приносит экономические выгоды организации.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является **инвентарный объект**.

Инвентарный объект основных средств – объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, и предназначенный для выполнения определенной работы.

Комплекс конструктивно сочлененных предметов — это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированный на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно. При наличии у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

К основным средствам относятся:

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

По степени использования ОС подразделяются на:

- находящиеся в эксплуатации;
- имеющиеся в запасе;
- находящиеся на реконструкции и частичной ликвидации;
- переведенные на консервацию;
- переданные в аренду.

По принадлежности ОС подразделяются на:

- собственные;
- арендованные;
- находящиеся в оперативном управлении.

По назначению ОС подразделяются на:

- производственные;
- непроизводственные.

Активы, отвечающие условиям признания основными средств и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе *материально-производственных запасов*. Для обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть обеспечен надлежащий контроль за их движением.

Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе *доходных вложений в материальные ценности*.

В бухгалтерском учете различают первоначальную, восстановительную и остаточную стоимость (оценку) основных средств.

Первоначальная стоимость основных средств, приобретенных за

плату, включает сумму фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление объектов за вычетом НДС и других возмещаемых налогов (за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

В состав фактических затрат включаются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств; таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемая в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

В фактические затраты на приобретение основных средств не включаются общехозяйственные и иные подобные расходы, если они непосредственно не связаны с приобретением объектов.

Первоначальная стоимость основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется в сумме денежной оценки, согласованной с учредителями организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Первоначальной стоимостью основных средств, в случаях безвозмездного получения является текущая рыночная стоимость объектов на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных в обмен на другое имущество, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, которую устанавливают исходя из цены, на основе которой в сравнимых обстоятельствах организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

В первоначальную стоимость объектов, приобретенных за плату, (в том числе по договорам мены), внесенных в качестве вклада в уставный капитал, полученных по договору дарения включаются суммы, уплачиваемые:

- за доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования, по договору строительного подряда;

- за информационные, консультационные и посреднические услуги, связанные с приобретением основных средств.

В первоначальную стоимость включаются также таможенные пошлины и сборы, невозмещаемые налоги, государственная пошлина и другие затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Оценка объектов, приобретенных за иностранную валюту, производится в рублях по курсу Банка России, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

Стоимость основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации. Изменение первоначальной стоимости основных средств, по которой они приняты к учету в организации, допускается только в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

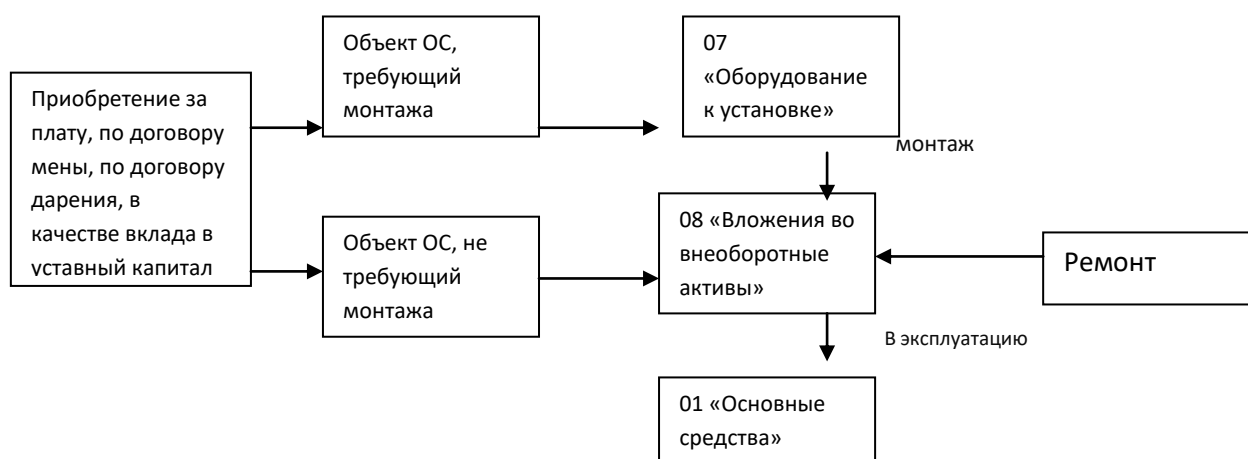
Восстановительная стоимость основных средств – это стоимость их воспроизводства. Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости.

Остаточная стоимость определяется как разность между первоначальной или восстановительной стоимостью и суммой начисленной амортизации основных средств.

2. Учет движения основных средств.

Движение основных средств предполагает осуществление хозяйственных операций поступления, внутреннего перемещения и выбытия основных средств.

Схема движения объектов основных средств.



Для аналитического учета и контроля за сохранностью основных средств каждому инвентарному объекту присваивается инвентарный номер.

Для первичного учета основных средств используются унифицированные формы первичных документов:

- «Инвентарная карточка учета объекта основных средств»;
- «Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)»;
- «Акт о приеме-передаче здания (сооружения)»;
- «Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)»; «Акт о приеме-передаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств»;
- «Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)»;
- «Акт о списании автотранспортных средств»;
- «Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)»;
- «Акт о приеме (поступлении) оборудования»;
- «Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж» и др.

Одним из главных регистров аналитического учета основных средств являются инвентарные карточки учета объектов основных средств, которые открываются отдельно на каждый инвентарный объект. Если количество объектов незначительно, то ведется инвентарная книга учета объектов основных средств.

На местах эксплуатации объектов материально ответственные лица заполняют инвентарные списки основных средств.

По данным инвентарных карточек и ведомостей расчета амортизации ежемесячно составляется ведомость движения основных средств по отдельным объектам, итоги которой служат основанием для заполнения отчетности.

Синтетический учет наличия и движения основных средств, находящихся в собственности организации, осуществляется на следующих счетах:

- 01 «Основные средства»;
- 02 «Амортизация основных средств»;
- 07 «Оборудование к установке»;
- 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»;
- 83 «Добавочный капитал».

Поступление объектов основных средств в организацию.

Основные средства поступают в организацию следующими способами:

- приобретение объектов за плату;
- строительство объектов (подрядным или хозяйственным способом);
- вклад учредителя в уставный капитал организации;
- безвозмездное получение;
- по договору мены.

Отражение на счетах бухгалтерского учета поступления объектов основных средств, не требующих монтажа, представлено в таблице 1.

Таблица 1

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корр. счетов	
		Д	К
1	Приняты к оплате счета поставщиков за оборудование, не требующее монтажа: покупная стоимость оборудования НДС	08	60
		19	60
2	Приняты к оплате счета консультационных, посреднических, транспортных организаций: на стоимость услуг НДС	08	60,76
		19	60,76
3	Произведена оплата с расчетного счета: стоимости объекта стоимости услуг	60	51
		76	51
4	Объект принят в эксплуатацию по первоначальной стоимости	01	08
5	Списан уплаченный НДС на зачет с бюджетом	68	19

Отражение на счетах бухгалтерского учета поступления объектов основных средств, требующих монтажа, представлено в таблице 2.

Таблица 2

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корр. счетов	
		Д	К
1	Приняты к оплате счета поставщиков за оборудование, требующее монтажа: покупная стоимость оборудования НДС	07	60
		19	60
2	Приняты к оплате счета транспортных организаций: на стоимость доставки НДС	07	60,76
		19	60,76
3	Произведена оплата с расчетного счета: стоимости оборудования стоимости транспортной услуги	60	51
		60,76	51
4	Передано оборудование в монтаж или на сборку	08	07
5	Приняты к оплате счета подрядчиков: на стоимость выполненных монтажных работ НДС	08	60
		19	60

6	Произведена оплата с расчетного счета стоимости монтажных и сборочных работ	60	51
7	Приняты к бухгалтерскому учету основные средства по первоначальной стоимости	01	08
8	Списан уплаченный НДС на зачет с бюджетом	68	19

Отражение на счетах бухгалтерского учета поступления объектов основных качестве вклада в уставный капитал, представлено в таблице 3.

Таблица 3

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корр. счетов	
		Д	К
1	Отражается сумма задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал	75	08
2	Отражается погашение задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал путем передачи основных средств, оборудования, незавершенных капитальных вложений	08	75
3	Отражаются расходы по доставке, монтажу, установке оборудования и независимой оценке объектов основных средств	08	23,60 76,70,69
4	Приняты к бухгалтерскому учету основные средства, поступившие в качестве вклада в уставный капитал	01	08

Отражение на счетах бухгалтерского учета безвозмездного поступления объектов основных, представлено в таблице 4.

Таблица 4

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корр. счетов	
		Д	К
1	Оприходованы объекты основных средств по рыночной стоимости	08	98
2	Отражаются расходы по доставке, монтажу, установке оборудования	08	23,60 76,70,69
3	Объект принят в эксплуатацию по первоначальной стоимости	01	08

Отражение на счетах бухгалтерского учета поступления объектов основных, по договору мены представлено в таблице 5.

Таблица 5

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корр. счетов	
		Д	К
1	Отражена задолженность покупателя за полученную им продукцию, исходя из стоимости предполагаемой к получению продукции	62	90
2	Списана себестоимость реализованной по договору мены продукции	90	43
3	Отражена стоимость приобретенных объектов основных средств: по себестоимости переданной продукции НДС	08 19	60 60
4	Произведен взаимозачет задолженностей, исходя из стоимости		

	реализованной продукции	60	62
5	Списана разница в стоимости продукции, сформированная на счете	90	62
		62	90
6	Принят объект в эксплуатацию	01	08
7	Списан уплаченный НДС на зачет с бюджетом	68	19
8	отражен финансовый результат от сделки:		
	прибыль	90	99
	убыток	99	90

При перемещении внутри организации объектов, не требующих монтажа, затраты по перемещению включаются в общехозяйственные расходы:

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит счетов 23 «Вспомогательные производства», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.

Затраты по монтажу перемещенных объектов и устройству фундамента на новом месте их эксплуатации включаются в первоначальную стоимость таких объектов.

Бухгалтерские записи, отражающие движение основных средств внутри организации, представлены в таблице 6.

Таблица 6

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корр. счетов	
		Д	К
1	Отражаются затраты по монтажу перемещенных основных средств	08	10,23,69,70 и др
2	Затраты по монтажу присоединены к стоимости перемещенных основных средств	01	08

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие объектов основных средств из организации.

Выбытие объектов основных средств из организации может происходить в результате:

- продажи;
- прекращения использования при моральном или физическом износе;
- передачи в качестве вклада в уставный капитал другой организации;
- ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;
- передачи по договорам мены, дарения;
- внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;

- выявления недостатчи или порчи активов при их инвентаризации;
- частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции;
- других причин.

Доходы и расходы, связанные с выбытием объектов основных средств, отражаются в составе прочих доходов и расходов.

Отражение на счетах бухгалтерского учета выбытия объектов основных, представлено в таблице 7.

Таблица 7

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корр. счетов	
		Д	К
1	Списывается первоначальная стоимость объекта	01/2	01
2	Списывается начисленная амортизация по объекту	02	01
3	Списывается остаточная стоимость объекта	91	01/2
4	Отражается задолженность покупателей	62	91
5	Начислен к перечислению в бюджет НДС	91	68
6	Оприходованы материалы от ликвидации объектов основных средств	10	91
7	Отражаются расходы, связанные с выбытием основных средств (демонтаж, разборка и пр.)	91	10,23,60, 69,70и др.
8	Отражается сумма вклада в уставный капитал других организаций (по согласованию сторон)	58/1	91

3. Учет ремонта основных средств.

Для поддержания объектов основных средств в рабочем состоянии их необходимо регулярно ремонтировать. План ремонта и система планово-предупредительного ремонта утверждаются руководителем организации.

По объему и характеру выполняемых ремонтных работ различают капитальный, средний и текущий ремонт. Ремонт может осуществляться хозяйственным или подрядным способом.

Затраты на проведение ремонта включаются в себестоимость продукции одним из следующих способов:

- включаются полностью в затраты отчетного периода;
- создается резерв на ремонт;
- создается ремонтный фонд;
- фактические затраты по проведенному ремонту относятся на расходы будущих периодов с последующим включением в затраты на производство.

При образовании резерва на ремонт основных средств в затраты на производство включается сумма отчисления, рассчитанная по сметной стоимости ремонта. В конце года излишне зарезервированные суммы сторнируются. В случае недоначисления резерва делается дополнительная запись по включению необходимых отчислений в затраты на производство.

В случае длительного срока ремонтных работ, когда окончание этих работ происходит в году следующим за отчетным годом, остаток резерва на ремонт основных средств не сторнируется. По окончании ремонта излишне начисленная сумма резерва включается в состав прочих доходов отчетного периода.

Если учетной политикой не предусматривается создание резерва, а стоимость проведенного ремонта значительна, то затраты по ремонту относят на расходы будущих периодов. Это необходимо делать, чтобы не исказить величину себестоимости продукции, работ, услуг отчетного периода.

Выбранный метод учета затрат на ремонт основных средств применяется в течение отчетного года.

Отражение на счетах бухгалтерского учета ремонта объектов основных средств, представлено в таблице 8.

Таблица 8

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корр. счетов	
		Д	К
1	Отражается дооценка основных средств	01	83
2	Отражается дооценка амортизации основных средств	83	02
3	Отражается уценка основных средств	83	01
4	Отражается индексация амортизации основных средств	02	83
5	Списывается дооценка по выбывшему объекту основных средств	83	84
6	Отражаются затраты по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации объектов основных средств, носящих характер капитальных вложений: при подрядном способе при хозяйственном способе по окончании работ	08 08 01	60,10,23 69,70 и др 08
7	Отражается дооценка основных средств	01	84
8	Отражается индексация амортизации основных средств	84	02
9	Отражается уценка основных средств	84	01
10	Отражается индексация амортизации основных средств	02	84

Учет нематериальных активов

План.

1. Понятие, классификация и оценка нематериальных активов.
2. Учет движения нематериальных активов.
3. Деловая репутация организации.

1. Понятие, классификация и оценка нематериальных активов.

Организация бухгалтерского учета нематериальных активов регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000).

Нематериальные активы (НМА) – это объекты, обладающие стоимостной оценкой, способные приносить организации экономические выгоды, используемые при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг либо в целях управления) в течение срока, превышающего 12 месяцев, не обладающие материально-вещественной структурой.

При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;
- возможность идентификации (выделения, отделения) этих активов от другого имущества организации;
- использование в производстве продукции при выполнении работ, оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;
- способность этого имущества приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- наличие документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные Документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.).

Основные классификационные группы нематериальных активов.

1. Исключительные права патентообладателя на изобретения, промышленные образцы, полезные модели и селекционные достижения:

- право на изобретение – право на использование охраняемого патентом технического решения (устройства, способа, вещества, штамма

микроорганизма, культуры клеток растений и животных), а также на применение известного ранее устройства, способа, вещества, штамма по новому назначению;

- право на промышленный образец – право на использование охраняемого патентом художественно-конструктивного решения изделия, определяющего его внешний вид. Физически промышленные образцы могут представлять собой объемную модель (автомобиля, станка, посуды, мебели и т. п.) или плоское изображение (промышленный рисунок ткани, ковра, шрифта и т. д.);
- право на полезную модель – право на использование охраняемого свидетельством конструктивного выполнения средств производства и предметов потребления, а также их частей;
- селекционное достижение – новый сорт растений или новая порода животных, т. е. определенная группа растений или животных, которая имеет отличительные признаки, присущие только данной группе.

2. Исключительные авторские права на программы для ЭВМ и базы данных:

- авторское право на программы для ЭВМ – право на опубликование, воспроизведение, распространение и иные действия по введению в хозяйственный оборот совокупности данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств с целью получения определенного результата, включая подготовительные материалы, полученные в ходе разработки программы для ЭВМ, и порождаемые ею аудиовизуальные отображения;
- авторское право на базу данных – право на опубликование, воспроизведение, распространение и иные действия по введению в хозяйственный оборот совокупности данных (статей, расчетов и т. д.), систематизированных таким образом, чтобы эти данные могли быть найдены и обработаны с помощью ЭВМ.

3. Исключительные права владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров:

- право на товарный знак и знак обслуживания – право пользования и распоряжения охраняемыми свидетельством обозначениями, способами отличить товары и услуги одних юридических или физических лиц от товаров и услуг других юридических и физических лиц. Товарный знак представляет собой словесные, изобразительные, объемные и другие обозначения или их комбинации с использованием любых цветов или цветовых сочетаний;
- наименование места происхождения товара – название страны, населенного пункта, местности или другого географического объекта, используемое для обозначения товара, особые свойства которого исключительно или главным образом определяются характерными для данного географического объекта природными условиями или человеческими факторами либо природными условиями и человеческими факторами одновременно.

4. Деловая репутация организации, организационные расходы:

- деловая репутация организации – разница между покупной ценой предприятия и стоимостью его активов и обязательств, с учетом доходности приобретаемой организации, ее престижа на рынке производимой продукции и других факторов;
- организационные расходы – совокупность затрат, понесенных в связи с созданием организации;
- расходы, связанные с разработкой технико-экономических обоснований и учредительных документов;
- плата за консультации в специализированных организациях, регистрационные сборы;
- расходы на рекламу;
- затраты на подготовку эксплуатационного персонала и т. п.

В качестве НМА названные расходы принимаются к учету в том случае, когда учредительные документы рассматривают их как часть вклада в уставный (складочный) капитал.

Регистрация и использование объектов, относящихся к нематериальным активам, регулируются законодательством Российской Федерации.

Инвентарным объектом нематериальных активов считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т.п.

Основным признаком, по которому один инвентарный объект отличают от другого, служит выполнение им самостоятельных функций в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо использование для управленческих нужд организации.

К бухгалтерскому учету нематериальные активы принимаются по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату, включает сумму фактических затрат организации на приобретение, создание объектов за вычетом НДС и других возмещаемых налогов (за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

В состав фактических затрат включаются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;
- регистрационные сборы, таможенные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект нематериальных активов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую

приобретен объект нематериальных активов;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, созданием нематериальных активов.

При приобретении нематериальных активов могут возникать дополнительные расходы на приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Такими расходами могут быть суммы оплаты труда занятых этим работников, соответствующие отчисления на социальные нужды, материальные и иные расходы. Дополнительные расходы увеличивают первоначальную стоимость нематериальных активов.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на создание, изготовление объектов нематериальных активов (израсходованные материальные ресурсы, оплата труда, услуги сторонних организаций по соисполнительским договорам, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств и т.п.), за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Нематериальные активы считаются созданными в случае, если:

- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные в порядке выполнения служебных обязанностей или по конкретному заданию работодателя, принадлежит организации-работодателю;
- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные авторами по договору с заказчиком, не являющимся работодателем, принадлежит организации-заказчику;
- свидетельство на товарной знак или на право пользования наименованием места происхождения товара выдано на имя организации.

Не включаются в фактические расходы на приобретение, создание нематериальных активов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением активов.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется в сумме денежной оценки, согласованной с учредителями организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

При безвозмездном получении нематериальных активов первоначальной является рыночная стоимость объектов на дату их принятия к бухгалтерскому учету.

Первоначальную стоимость нематериальных активов, полученных по договорам мены, определяют исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. В качестве такой

стоимости применяется в сравнимых обстоятельствах стоимость аналогичных товаров (ценностей).

Стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, изменению не подлежит, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

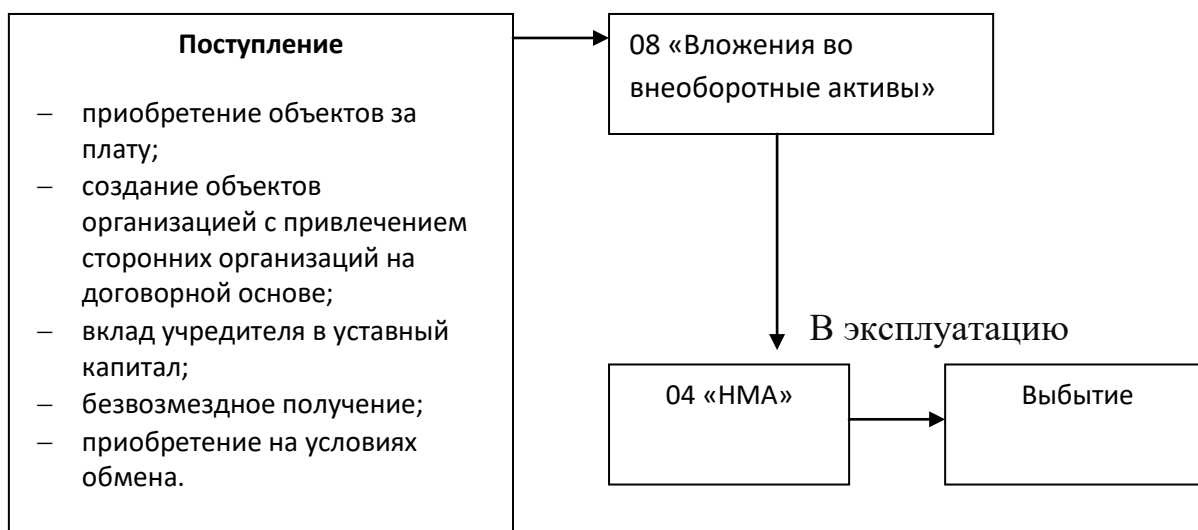
Оценка нематериальных активов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, проводится путем пересчета иностранной валюты по курсу Банка России, действовавшему на дату приобретения организацией объектов на правах собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.

Остаточная стоимость определяется как разность между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации нематериальных активов. По остаточной стоимости объекты нематериальных активов отражаются в бухгалтерском балансе.

2. Учет движения нематериальных активов.

Движение нематериальных активов предполагает осуществление хозяйственных операций связанных с поступлением и выбытием НМА.

Схема движения объектов основных средств.



Постановка на учет нематериальных активов проводится при получении:

- имущественных прав на предмет авторского договора, включая топологию (элементы интегральных микросхем), после регистрации договора;
- права собственности согласно договору купли-продажи на программы для ЭВМ и базы данных;

- права на использование товарного знака и знака обслуживания либо объектов патентопользователя (изобретения, промышленного образца) на основании лицензионного договора после его регистрации.

Для учета наличия и движения нематериальных активов основанием являются первичные документы:

- акты приема и передачи;
- протоколы собраний учредителей;
- акты на списание нематериальных активов.

Единица бухгалтерского учета НМА представлена в виде инвентарного объекта.

Инварный объект – совокупность прав, возникающих из одного охранного документа (патента, свидетельства, договора уступки прав и т. п.).

Каждый инвентарный объект должен быть идентифицируемым от другого объекта, т. е. должен самостоятельно выполнять свои функции при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, для целей управления.

В первичных документах, которыми оформляются поступление и выбытие объектов нематериальных активов, должны содержаться реквизиты, определяющие: порядок и срок полезного использования объектов, их первоначальную стоимость, способ начисления и норму амортизации, дату ввода в эксплуатацию, дату и причину выбытия.

Основным регистром **аналитического учета** нематериальных активов являются инвентарные карточки учета объектов нематериальных активов, которые открываются отдельно на каждый инвентарный объект. Если количество объектов незначительно, то ведется инвентарная книга учета объектов нематериальных активов.

На местах эксплуатации объектов ведутся инвентарные списки объектов нематериальных активов. По данным инвентарных карточек и ведомостей расчета амортизации ежемесячно составляется ведомость движения нематериальных активов по отдельным объектам, итоги которой служат основанием для заполнения отчетности.

Синтетический учет наличия и движения нематериальных активов осуществляется на счетах:

- 04 «Нематериальные активы» (по соответствующим субсчетам);
- 05 «Амортизация нематериальных активов»;
- 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов».

Методология учета поступления НМА зависит от способа их поступления. Отражение на счетах бухгалтерского учета операций,

связанных с поступлением НМА в организацию, представлены в таблицах 1 – 5.

Учет приобретения нематериальных активов за плату.

Таблица 1

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корр. счетов	
		Д	К
1	Приняты к оплате счета поставщиков за нематериальные активы: покупная стоимость объекта НДС	08 19	60 60
2	Приняты к оплате счета посреднических организаций: на стоимость услуг НДС	08 19	60 60
3	Произведена оплата с расчетного счета: стоимости объекта и стоимости посреднической услуги	60	51
4	Приняты к бухгалтерскому учету нематериальные активы по первоначальной стоимости	04	08
5	Списывается на уменьшение задолженности перед бюджетом сумма НДС	68	19

Учет создания нематериальных активов организацией.

Таблица 2

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корр. счетов	
		Д	К
1	Отражаются фактические затраты по созданию нематериальных активов	08	10,60,69,70, 76 и др.
2	Приняты к бухгалтерскому учету нематериальные активы по первоначальной стоимости	04	08

Учет поступления НМА в качестве вклада в уставный капитал.

Таблица 3

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корр. счетов	
		Д	К
1	Отражено поступление НМА в оценке, согласованной учредителями в договоре или сумма организационных расходов, признанных вкладом в уставный капитал	08	75
2	Объект НМА введен в эксплуатацию	04	08

Учет безвозмездного получения нематериальных активов.

Таблица 4

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корр. счетов	
		Д	К
1	Отражено поступление НМА	08	98/2
2	Объект НМА введен в эксплуатацию	04	08

Учет поступления НМА по договору мены.

Таблица 5

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корр. счетов	
		Д	К
1	Отражена выручка от реализации продукции (она равна стоимости, приобретенного нематериального актива)	62	90
2	Оприходован полученный объект НМА по стоимости обмениваемой продукции	08	60
3	Отражен НДС	19	60
4	Зачтены обязательства по договору мены	60	62
5	Отражена разница между стоимостью НМА и стоимостью реализованной продукции	91	62
6	Объект НМА введен в эксплуатацию	04	08
7	Зачтен НДС с бюджетом	68	19

3. Деловая репутация организации.

Стоимость любого предприятия отлична от совокупной стоимости его активов и пассивов. А разница между покупной ценой предприятия и стоимостью его активов и обязательств составляет *деловую репутацию* организации.

В бухгалтерском учете деловая репутация отражается только при совершении сделки купли-продажи предприятия. При этом деловая репутация может быть положительной или отрицательной.

Положительную деловую репутацию необходимо рассматривать как надбавку, выплачиваемую покупателем в обеспечение будущей потенциальной доходности приобретенного предприятия. Это означает, что средства, затраченные на приобретение деловой репутации, принесут экономическую выгоду, прибыль в будущем.

Ее учитывают как отдельный инвентарный объект на счете 04 «Нематериальные активы». А затем в течение 20 лет (но не более срока деятельности предприятия) деловая репутация амортизируется путём равномерного уменьшения её первоначальной стоимости Д 20 К 04.

Отрицательную деловую репутацию следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием у

предприятия стабильных покупателей, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.п.

Ее учитывают как доходы будущих периодов по кредиту счета 98, а затем равномерно ежемесячно списывается на финансовые результаты, как операционный доход Д 98 К 91.

При приобретении объектов приватизации на аукционе или по конкурсу деловая репутация организации определяется как разница между покупной ценой, уплачиваемой покупателем, и оценочной (начальной) стоимостью проданной организации.

Выбытие нематериальных активов производится путем списания стоимости с баланса организаций в результате:

- уступки исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности другому юридическому или физическому лицу (за денежные средства или в обмен на иное имущество);
- вклада в уставный капитал другой организации;
- безвозмездной передачи;
- прекращения срока действия или аннулирования охранного документа;
- морального устаревания и др.

Передача НМА другим лицам может быть оформлена актом приемки-передачи нематериальных активов, а списание вследствие окончания или аннулирования действия охранного документа либо морального старения объекта – актом на списание (выбытие) нематериальных активов.

На основании актов в карточке учета нематериальных активов производится запись о выбытии объекта.

Методология отражения в учете списания НМА зависит от используемого способа отражения в учете амортизации объекта, а также от причин выбытия.

Отражение на счетах выбытия НМА представлено в таблице 6.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корр. счетов	
		Д	К
1	Списывается начисленная амортизация по объекту	05	04
2	Списывается остаточная стоимость объекта	91	04
3	Отражается задолженность покупателей	62	91
4	Начислен к перечислению в бюджет НДС	91	68
5	Списаны затраты по выбытию	91	44,60,76
6	Отражается сумма вклада в уставный капитал других организаций (по согласованию сторон)	58/1	91
7	Отражен финансовый результат от выбытия НМА: прибыль убыток от реализации	91/9	99
		99	91/9

Методы расчета сумм амортизации основных средств и нематериальных активов. Учет амортизационных отчислений

План

1. Учет амортизации основных средств.
2. Учет амортизации нематериальных активов.

1. Учет амортизации основных средств.

В процессе эксплуатации ОС постепенно теряют свои потребительские и физические качества и становятся непригодными к использованию. За период эксплуатации объекта его стоимость должна быть перенесена на вновь созданный продукт полностью. Но т.к. себестоимость продукции предприятия исчисляется ежемесячно, то и стоимость изношенной части ОС определяется каждый месяц для включения в затраты в виде износа ОС. Различают физический и моральный износ объектов основных средств.

Физический износ – это утрата основными средствами своей потребительской стоимости в результате снашивания деталей, воздействия естественных природных факторов и агрессивных сред.

Моральный износ – это утрата стоимости вследствие снижения стоимости воспроизводства аналогичных объектов основных средств, обусловленных совершенствованием технологии и организации производственного процесса.

Амортизация основных средств – это систематическое уменьшение первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств на протяжении срока его полезного использования.

Амортизация начисляется по основным средствам, находящимся у предприятия на праве собственности (в оперативном управлении, хозяйственном ведении). По основным средствам, сданным в аренду, амортизацию начисляет арендодатель. По основным средствам, переданным в лизинг, амортизацию начисляет или лизингодатель, или лизингополучатель в зависимости от условий договора лизинга.

Амортизация начисляется с месяца, следующего за месяцем принятия объектов основных средств к бухгалтерскому учету. Прекращается начисление амортизации с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объектов основных средств.

Начисляется амортизация до полного погашения стоимости объектов основных средств либо списания объектов основных средств, ежемесячно независимо от результатов финансово-хозяйственной деятельности организации.

Приостанавливается начисление амортизации в случаях, когда объекты основных средств находятся:

- на консервации по решению руководителя организации сроком более трех месяцев;
- на модернизации и реконструкции сроком более 12 месяцев.

По объектам основных средств некоммерческих организаций амортизация не начисляется. По ним на забалансовом счете производится обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом.

По объектам жилищного фонда, которые учитываются в составе доходных вложений в материальные ценности, амортизация начисляется в общеустановленном порядке.

Не амортизируются:

- земельные участки;
- объекты природопользования;
- объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.

Важное значение имеет определение срока полезного использования объектов ОС. Срок полезного использования определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету. Определение срока полезного использования объекта ОС производится, исходя:

- из ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

В случаях улучшения (повышения) первоначальных нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

Срок полезного использования определяется налогоплательщиком на дату ввода в эксплуатацию объекта в соответствии с положениями ч. 2 ст. 258 НК РФ и на основании классификации основных средств по Постановлению Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 о группах амортизируемого имущества. Амортизируемое имущество объединяется в 10 групп в зависимости от срока полезного использования.

Амортизация объектов основных средств начисляется одним из следующих способов:

1. линейным;
2. уменьшаемого остатка;
3. списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

4. списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Один из способов применяется по группе однородных объектов в течение всего срока их полезного использования.

При линейном способе амортизационные отчисления определяются, исходя из первоначальной стоимости и нормы амортизации, исчисленной с учетом срока полезного использования объекта.

В соответствии с пунктом 4 статьи 259 НК РФ линейный метод представляет собой равномерное списание стоимости амортизируемого имущества в течение срока его полезного использования, установленного организацией при принятии объекта к учету.

При применении линейного метода сумма начисленной за один месяц амортизации, в отношении объекта амортизируемого имущества, определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

При применении линейного метода, норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле:

$$K = (1/n) \times 100\%,$$

где K - норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

n - срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

При амортизации по способу уменьшаемого остатка отчисления определяются, исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией. При этом организация должна закрепить в учетной политике величину этого коэффициента (п. 7 ПБУ 1/2008). Теперь любая организация вправе применять коэффициент 3, 0, но только при амортизации основных средств, введенных в эксплуатацию после 31 декабря 2005 года

Преимущество данного способа расчета:

- в первые годы эксплуатации основное средство амортизируется быстрее, чем при линейном способе.

Недостаток данного способа расчета:

- период полного погашения стоимости объекта будет превышать срок его полезного использования.

Для расчетов потребуется определить:

- годовую норму амортизации:

Годовая норма амортизации = 1 : Срок полезного использования основного средства (лет) × 100%

- годовую сумму амортизации:

Годовая сумма амортизации = Годовая норма амортизации × Повышающий коэффициент × Остаточная стоимость основного средства на начало отчетного года

Ежемесячно начисляемая сумма амортизации должна составлять 1/12 от годовой суммы. Суммы месячной амортизации остаются постоянными в течение каждого года (п. 19 ПБУ 6/01).

Годовая сумма амортизации будет постепенно уменьшаться, поскольку остаточная стоимость основного средства принимается на начало каждого отчетного года.

Законодательство не разъясняет четко, как в бухучете списать стоимость основного средства в том случае, если амортизация начисляется способом уменьшаемого остатка и остаточная стоимость не может достигнуть нулевого значения.

Два способа списания:

1. Остаточная стоимость объекта полностью списывается в кредит счета 02 в последний месяц срока полезного использования. Это объясняется тем, что к окончанию срока полезного использования основное средство должно полностью быть самортизированным. Кроме того, организация вправе признать затраты в расходах отчетного периода в том случае, если сумма затрат не существенна Организация сама устанавливает критерий существенности в своей учетной политике. Несущественной сумма может быть признана в том случае, если ее отношение к общему итогу соответствующих данных за год составляет менее 5 % .Поскольку в случае способа уменьшаемого остатка остаточная стоимость объекта к концу срока полезного использования обычно составляет менее 1% от его первоначальной стоимости, в бухучете эта сумма может быть учтена в расходах.

2. Поскольку начисление амортизации производится вплоть до полного погашения стоимости основного средства или его списания с учета (п. 21-22 ПБУ 6/01), объект должен амортизироваться способом уменьшаемого остатка до того момента, пока он не будет списан по причине выбытия. Способ уменьшаемого остатка имеет схожие черты с нелинейный методом начисления амортизации, применяемом в налоговом учете, однако существуют и различия.

Отличия нелинейного метода (налоговый учет) от способа уменьшаемого остатка (бухучет):

- расчет амортизации при нелинейном методе производится исходя из суммарной стоимости всех объектов амортизируемого имущества, относящихся к данной амортизационной группе (п. 2 ст. 259.2 Налогового кодекса РФ);
- если амортизируются здания, сооружения, передаточные устройства, включенные в восьмую-десятую амортизационные группы, нелинейный метод не применяется (п. 3 ст. 259 Налогового кодекса РФ);
- нелинейный метод предполагает установление для каждой амортизационной группы фиксированной нормы амортизации, не зависящей от срока

полезного использования основного средства, входящего в данную амортизационную группу (п. 5 ст. 259.2 Налогового кодекса РФ).

При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования амортизационные отчисления определяются, исходя из первоначальной стоимости объекта и соотношения лет, оставшихся до окончания срока службы, к сумме чисел лет.

Преимущества данного способа расчета:

- в первые годы эксплуатации основное средство будет амортизироваться быстрее, чем при линейном способе;
- период погашения стоимости объекта совпадает со сроком его полезного использования.

При этом расчеты не потребуют годовой нормы амортизации.

Для определения годовой суммы амортизации применяется следующая формула:

Годовая сумма амортизации = Количество лет до конца срока полезного использования основного средства : Сумма чисел лет срока полезного использования (ед.) × Первоначальная (или восстановительная) стоимость основного средства (руб.)

Начисляемая ежемесячно сумма амортизации составляет 1/12 от годовой суммы.

Следует учитывать, что налоговый учет не имеет аналогов способу списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) размер амортизационных отчислений определяется за каждый отчетный период, исходя из первоначальной стоимости и соотношения фактического объема продукции в натуральном выражении за отчетный период к предполагаемому объему выпуска продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Преимущество данного способа начисления амортизации:

- рассчитанная амортизация будет наиболее точно отражать физический износ основного средства.

Недостаток данного способа начисления амортизации:

- высокая трудоемкость расчетов.

Годовую норму и сумму амортизации не следует определять, если списание стоимости основного средства производится данным способом. Это связано с тем, что величина амортизационных отчислений находится в зависимости от объема производства, который может меняться в течение года. Поэтому сумма амортизации, списываемой на расходы, определяется каждый месяц.

Для определения суммы амортизации за месяц использования основного средства используется следующая формула:

Сумма амортизации за месяц = Фактический объем продукции, произведенной с использованием основного средства за месяц ×

Первоначальная стоимость основного средства : Предполагаемый объем продукции за весь срок полезного использования основного средства

При этом необходимо учесть, что налоговый учет не имеет аналогов способу списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Учёт амортизации основных средств ведётся на счёте 02 «Амортизация основных средств» методом её накопления.

Сумма начисленной амортизации в балансе-нетто отдельной статьёй не отражается.

Начисленная амортизация вычитается из первоначальной стоимости объектов основных средств, образуя остаточную стоимость объектов основных средств, по которой они отражаются в балансе.

Начисление амортизации отражается по Дебету счетов 20, 23, 25, 26, 29, 44 и Кредиту счета 02 – в зависимости от места эксплуатации объекта.

2. Учет амортизации нематериальных активов.

Стоимость объектов нематериальных активов погашается путем начисления амортизации в течение установленного срока их полезного использования.

Амортизационные отчисления определяются одним из следующих способов:

- линейным;
- уменьшаемого остатка;
- списания стоимости пропорционально объему продукции, работ, услуг.

Один из способов по группе однородных нематериальных активов применяется в течение всего срока их полезного использования.

Срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Основаниями для определения этого срока являются:

- срок действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству Российской Федерации;
- ожидаемый срок использования этого объекта, в течение которого организация может получить экономические выгоды (доход).

Для отдельных групп нематериальных активов срок полезного использования определяют исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений

устанавливаются в расчете на 20 лет (но не более срока деятельности организации).

Начисление амортизации:

- начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия НМА к бухгалтерскому учету;
- прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости актива либо его списания с бухгалтерского учета;
- приостанавливается при консервации организации.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому относятся.

Амортизационные отчисления организация может отражать на счетах бухгалтерского учета путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете либо путем уменьшения первоначальной стоимости объекта.

Амортизационные отчисления по организационным расходам и положительной деловой репутации отражаются в бухгалтерском учете путем равномерного уменьшения первоначальной стоимости в течение 20 лет (но не более срока деятельности организации).

Расчет амортизации осуществляется в ведомости по видам нематериальных активов либо по каждому инвентарному объекту, а также по местам их эксплуатации и статьям калькуляции.

Суммы начисленной амортизации НМА оформляются записями:

- Дебет счета **20, 23, 25, 26, 44, 91-2** и др.

Кредит счета **05** – начислена амортизация НМА путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете;

- Дебет счета **20, 23, 25, 26, 44, 91-2** и др.

Кредит счета **04** – начислена амортизация НМА путем уменьшения их первоначальной стоимости.

Аренда основных средств и ее формы.

План.

- 1. *Учет арендованных основных средств при текущей аренде.***
- 2. *Учет арендованных основных средств при финансовой аренде.***

1. *Учет арендованных основных средств при текущей аренде.*

В настоящее время в хозяйственной деятельности организаций получили значительное распространение арендные отношения. В аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования.

Передача имущества в аренду регулируется нормами, содержащимися в главе 34 ГК РФ. Согласно ст. 606 ГК РФ по договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору активы за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

В соответствии со ст. 608 ГК РФ право сдачи активов в аренду принадлежит их собственнику. Чтобы сдать в аренду помещения, организация должна либо иметь свидетельство о праве собственности, либо получить разрешение соответствующего органа Госкомимущества России или иного собственника на сдачу помещений в субаренду. Сдача помещения в субаренду организацией, не являющейся собственником активов, может быть признана недействительной, а сумма полученной арендной платы изъята в бюджет.

Договор аренды недвижимого имущества заключается в письменной форме и согласно ст. 609 и 651 ГК РФ подлежит государственной регистрации, если срок договора превышает один год. Статьей 614 ГК РФ установлено, что порядок, условия и сроки внесения арендной платы определяются договором аренды. Если в договоре аренды условия о размере арендной платы отсутствуют, то он считается незаключенным (ст. 654 ГК РФ).

В хозяйственной деятельности организаций распространение получили текущая аренда, долгосрочная аренда основных средств, а также финансовая аренда, или лизинг.

При передаче основных средств в текущую аренду право

собственности сохраняется за арендодателем. Передача объекта в аренду оформляется актом (накладной) приема-передачи основных средств. В инвентарной карточке объекта бухгалтерией арендодателя делается отметка о передаче объекта в аренду.

Бухгалтерский учет арендных операций у арендодателя зависит от предмета деятельности организации. Если передача основных средств во временное владение (пользование) является предметом деятельности организации, то доходы и расходы, связанные с арендными операциями, отражаются в составе доходов и расходов по обычным видам деятельности. Если передача основных средств в аренду не является предметом уставной деятельности, то доходы и расходы арендодателя включаются в состав прочих расходов.

Отражение на счетах бухгалтерского учета операций при передаче имущества в аренду арендодателем представлено в таблице 9.

Учет арендованных основных средств у арендодателя.

Таблица 1

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корр. счетов	
		Д	К
При включении арендных операций в состав основных видов деятельности			
1	Отражаются расходы, связанные с передачей основных средств в текущую аренду	20,23,25,26	02,05,10 и др
2	Отражается списание расходов, связанных с передачей основных средств в текущую аренду	90	20,23,25, 26
3	Отражаются доходы, связанные с передачей основных средств в текущую аренду	76	90
4	Начислен к перечислению в бюджет НДС	90	68
При отражении доходов и расходов от арендных операций в составе операционных			
5	Отражаются расходы, связанные с передачей основных средств в текущую аренду	91	02, 05, 10 и др.
6	Отражаются доходы, связанные с передачей основных средств в текущую аренду	76	91
7	Начислен к перечислению в бюджет НДС	91	68

В бухгалтерском учете арендатора основанием для отражения арендных операций является акт приемки имущества в аренду. Арендатор учитывает взятое в аренду имущество на забалансовом счете и в инвентарной карточке. Арендатор начисляет сумму причитающейся к уплате арендной платы в сроки, установленные договором.

Учет арендованных основных средств у арендатора.

Таблица 2

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корр. счетов	
		Д	К
1	Отражается поступление арендованных основных средств	001	
2	Отражается причитающаяся к уплате арендная плата за аренду основных средств НДС	20, 23, 25,26 19	76 76
3	Отражается перечисление арендной платы (в том числе НДС) арендодателю	76	51
4	Отражается возврат арендодателю арендованных основных средств		001

Аналитический учет по счету 001 «Арендованные основные средства» ведется по арендодателям, каждому объекту арендованных основных средств по копиям инвентарных карточек, полученным от арендодателя. Затраты на ремонт арендованных основных средств, произведенные за счет арендатора, учитываются в составе расходов по обычным видам деятельности.

2. Учет арендованных основных средств при финансовой аренде.

Отношения в части финансовой аренды (лизинг) регулируются Федеральным законом «О финансовой аренде (лизинге)» и Указаниями об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга.

Договор финансовой аренды (лизинга) — это договор, согласно которому арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и передать это имущество арендатору за плату во временное владение и пользование. Таким договором может быть предусмотрено, что выбор продавца и приобретаемого имущества осуществляется лизингодателем.

Предметом лизинга могут быть предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другое имущество, которое может использоваться для предпр. деятельности.

Предметом лизинга не могут быть земельные участки и другие природные объекты, а также активы, которые федеральными законами запрещены для свободного обращения или для которых установлен особый порядок обращения.

Субъектами лизинга являются:

- **лизингодатель** — физическое или юридическое лицо, которое за счет привлеченных или собственных средств приобретает в ходе реализации договора лизинга в собственность имущество и предоставляет его в качестве предмета лизинга лизингополучателю за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в

пользование с переходом или без перехода к лизингополучателю права собственности на предмет лизинга;

- **лизингополучатель** — физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором лизинга обязано принять предмет лизинга за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование в соответствии с договором лизинга;
- **продавец** — физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором купли-продажи с лизингодателем продает лизингодателю в обусловленный срок имущество, являющееся предметом лизинга. Продавец обязан передать предмет лизинга лизингодателю или лизингополучателю в соответствии с условиями договора купли-продажи. Продавец может одновременно выступать в качестве лизингополучателя в пределах одного лизингового правоотношения.

Любой из субъектов лизинга может быть резидентом Российской Федерации или нерезидентом Российской Федерации.

Основными формами лизинга являются внутренний лизинг и международный лизинг.

При осуществлении **внутреннего лизинга** лизингодатель и лизингополучатель являются резидентами Российской Федерации.

При осуществлении **международного лизинга** лизингодатель или лизингополучатель является нерезидентом Российской Федерации.

Договор лизинга может включать в себя условия оказания дополнительных услуг и проведения дополнительных работ.

Дополнительные услуги (работы) — это услуги (работы) любого рода, оказанные лизингодателем как до начала пользования, так и в процессе пользования предметом лизинга лизингополучателем и непосредственно связанные с реализацией договора лизинга. Перечень, объем и стоимость дополнительных услуг (работ) определяются соглашением сторон.

Сублизинг — вид поднайма предмета лизинга, при котором лизингополучатель по договору лизинга передает третьим лицам (лизингополучателям по договору сублизинга) во владение и в пользование за плату и на срок в соответствии с условиями договора сублизинга имущество, полученное ранее от лизингодателя по договору лизинга и составляющее предмет лизинга. При передаче имущества в сублизинг обязательным является согласие лизингодателя в письменной форме; право требования к продавцу переходит к лизингополучателю по договору сублизинга.

Предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя.

Право владения и пользования предметом лизинга переходит к лизингополучателю в полном объеме, если договором лизинга не установлено

иное.

Право лизингодателя на распоряжение предметом лизинга включает право изъять предмет лизинга из владения и пользования у лизингополучателя в случаях и в порядке, которые предусмотрены законодательством Российской Федерации и договором лизинга.

В случае неперечисления лизингополучателем лизинговых платежей более двух раз подряд по истечении установленного договором лизинга срока платежа их списание со счета лизингополучателя осуществляется в бесспорном порядке путем направления лизингодателем в банк или иную кредитную организацию, в которой открыт счет лизингополучателя, распоряжения на списание с его счета денежных средств в пределах сумм просроченных лизинговых платежей. Бесспорное списание денежных средств не лишает лизингополучателя права на обращение в суд.

Лизингодатель вправе потребовать досрочного расторжения договора лизинга и возврата в разумный срок лизингополучателем имущества в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации и договором лизинга. В этом случае все расходы, связанные с возвратом имущества, в том числе расходы на его демонтаж, страхование и транспортировку, несет лизингополучатель.

Под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входят возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя. Размер, способ осуществления и периодичность лизинговых платежей определяются договором лизинга.

Если лизингополучатель и лизингодатель осуществляют расчеты по лизинговым платежам продукцией (в натуральной форме), производимой с помощью предмета лизинга, цена на такую продукцию определяется по соглашению сторон договора лизинга.

Если иное не предусмотрено договором лизинга, размер лизинговых платежей может изменяться по соглашению сторон в сроки, предусмотренные этим договором, но не чаще чем один раз в три месяца.

Обязательства лизингополучателя по уплате лизинговых платежей наступают с момента начала использования лизингополучателем предмета лизинга, если иное не предусмотрено договором лизинга.

В целях налогообложения прибыли лизинговые платежи относятся в соответствии с законодательством о налогах и сборах к расходам, связанным с производством и (или) продажей.

Учет долгосрочных инвестиций

План.

1. Понятие долгосрочных инвестиций.
2. Хозяйственный способ долгосрочных инвестиций.
3. Подрядный способ долгосрочных инвестиций.

1. Понятие долгосрочных инвестиций.

Долгосрочные инвестиции — это затраты предприятия на создание, увеличение размеров, а также на приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше 1 года), не предназначенных для продажи.

Долгосрочные инвестиции связаны со следующими действиями:

- осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, реконструкции, расширения, технического перевооружения действующих предприятий и объектов непродуцированной сферы;
- приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других объектов основных средств;
- приобретением земельных участков и объектов природопользования;
- приобретением и созданием нематериальных активов;
- приобретением и откормом взрослого и рабочего скота;
- расходов на научно-исследовательские, опытно конструкторские и технологические работы (НИОКР).

Под расширением действующих предприятий понимается строительство дополнительных производств на действующем предприятии (сооружении), а также строительство новых и расширение существующих отдельных цехов и объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения на территории действующих предприятий.

Реконструкция действующих предприятий рассматривается как переустройство существующих цехов и объектов основного подсобного и обслуживающего назначения, как правило, без расширения имеющихся зданий и сооружений, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономического уровня в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции.

Под техническим перевооружением действующих предприятий понимается комплекс мероприятий по повышению технико-экономического уровня отдельных производств, цехов, участков на основе внедрения передовой техники и технологии, автоматизации производства,

модернизации и замены устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

Финансирование вложений во внеоборотные активы может осуществляться за счет следующих источников:

- собственных средств и приравненных к ним источников;
- заемных средств.

К собственным средствам относятся:

- амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств;
- часть чистой прибыли;
- бюджетные ассигнования, получаемые на безвозвратной основе;
- чрезвычайные доходы (суммы страховых возмещений, получаемые организациями на покрытие потерь и убытков от страховых случаев);
- средствами дольщиков, получаемыми на безвозвратной основе.

К заемным средствам относятся:

- займы;
- кредиты банков.

Учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим расходам:

- в целом по строительству и по отдельным объектам, входящим в него,
- по приобретаемым объектам основных средств, земельным участкам, нематериальным активам.

Долгосрочные инвестиции по новому строительству осуществляются по утвержденным сметам и проектам с организацией, строящей объекты.

Проект – комплекс технических документов, состоящий из чертежей и других документов. На каждый объект составляется сметный расчет (смета), в котором определяется стоимость сооружаемого объекта, стройки, пускового комплекса.

Для учета долгосрочных инвестиций используют счета:

- 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- 07 «Оборудование к установке».

На счете 07 «Оборудование к установке» застройщик учитывает оборудование, требующее монтажа.

Приобретение оборудования к установке отражают проводками:

- на покупную стоимость и затраты на доставку – Д 07 К 60, 76;
- на сумму НДС – Д 19 К 60, 76.

При передаче в монтаж оборудования на основании акта передачи делают проводку – Д 08 К 07.

Затраты на приобретение оборудования, не требующего монтажа, учитывают сразу на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» и делают проводки:

- на покупную стоимость и затраты на доставку – Д 08 К 60, 76;

- на сумму НДС – Д 19 К 60, 76.
Существует два способа долгосрочных инвестиций:
- хозяйственный;
- подрядный.

2. Хозяйственный способ долгосрочных инвестиций.

Хозяйственный способ — это выполнение строительных и монтажных работ своими силами. Организации, осуществляющее долгосрочные инвестиции хозяйственным способом, должно создать в своем хозяйстве строительно-монтажные участки, цехи, отделы.

Фактические затраты на строительство и монтажные работы, произведенные застройщиком, относят:

- Д-т 08 К-т 10, 70, 69, 02, 76, 60;
- Д-т 23 К-т 10, 70, 69, 02, 76, 60;
- в конце месяца их списывают Д-т 08 К-т 23.

Аналитический учет долгосрочных инвестиций в основные средства ведут по каждому объекту в целом и по видам работ ежемесячно и нарастающим итогом с начала строительства до ввода объекта в действие в ведомости № 18 по дебету счетов 08, 07. Ее открывают на год.

Синтетический учет долгосрочных инвестиций ведут в журнале-ордере № 16 по кредиту счетов 08, 07. Его заполняют на основании итоговых данных ведомости № 18.

Затраты организации, выполняемые хозяйственным способом, подлежат включению в налогооблагаемую базу при расчете суммы НДС, подлежащей взносу в бюджет по ставке 18%.

Налогооблагаемая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщиков на их выполнение, включая расходы реорганизованной (реорганизуемой) организации.

Налоговый кодекс РФ позволяет возмещать НДС по:

- материалам (работам, услугам), которые были использованы при выполнении строительно-монтажных работ;
- строительно-монтажным работам для собственного потребления.

3. Подрядный способ долгосрочных инвестиций.

Подрядный способ — это выполнение проектирования, подбор оборудования, строительство и монтажные работы сторонней организацией, т. е. подрядчиком. Объект сдается заказчику «под ключ».

При подрядном способе на соответствующих объектах заказчик и подрядчик ежемесячно составляют акт о приемке выполненных строительно-монтажных работ. Стоимость выполненных работ определяется по сметной стоимости.

На основании ежемесячных счетов подрядчика, принятых к оплате, заказчик делает проводки:

- на сумму выполненных работ – Д 08 К 60;
- на сумму НДС – Д 19 К 60;
- оплата счетов подрядчика – Д 60 К 51.

Окончательный расчет с подрядчиком происходит после завершения строительства объекта и утверждения акта государственной приемочной комиссией о вводе объекта в эксплуатацию. При вводе построенного объекта в эксплуатацию и постановке на учет в состав основных средств делают бухгалтерскую запись на инвентарную стоимость – Д-т 01 К-т 08.

Суммы НДС, уплаченные подрядным организациям при строительстве производственных основных средств, в первоначальную стоимость объектов не включаются и подлежат возмещению из бюджета. Организация сможет принять НДС по строительно-монтажным работам к вычету сразу же, как только работы и услуги будут учтены на счете 08 (в каждом налоговом периоде).

№ п/п	Содержание операции	Корреспондирующие счета		Первичные документа
		Дебет	Кредит	
1	Начислена амортизация объектов основных средств, используемых при строительстве объектов хозяйственным способом	08-3	02-1	Расчеты амортизационных отчислений и ведомости их распределения
2	Начислена заработная плата работникам, занятым строительством объекта хозяйственным способом; начислен ЕСН	08	70, 69	Лицевой счет подразделения, документы по начислению оплаты труда
3	Начислены суммы амортизации нематериальных активов, используемых при строительстве объектов хозяйственным способом	08-3	05	Расчеты амортизации, бухгалтерская справка
4	Отнесена стоимость оборудования, переданного для монтажа	08-3	07	Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж (ф. № ОС-15)
5	Списаны отклонения в стоимости материалов на увеличение капитальных вложений	08	16	Бухгалтерская справка
6	Списан НДС на увеличение вложений во внеоборотные активы	08	19	Бухгалтерская справка
7	Списана стоимость услуг вспомогательных производств на увеличение капитальных вложений (услуг автотранспорта и т.п.)	08	23	Бухгалтерская справка
8	Отнесена часть общехозяйственных (общепроизводственных) расходов на увеличение капитальных вложений	08	26, 25	Бухгалтерская справка
9	Списаны (начислены) проценты за полученные кредиты и займы (получение их связано с капитальными вложениями)	08	66, 67	Бухгалтерская справка
10	Отражена дооценка стоимости незавершенного капитального строительства по результатам его переоценки	08	83	Бухгалтерская справка
11	Поступили объекты основных средств в счет целевого финансирования	08	86	Акт о приеме-передаче основных средств (ф. № ОС-1)

Учет финансовых вложений и ценных бумаг.

План.

1. Понятие, классификация и оценка финансовых вложений.
2. Учет вкладов в уставный капитал других организаций.
3. Обесценение финансовых вложений.
4. Инвентаризация финансовых вложений.

1. Понятие, классификация и оценка финансовых вложений.

Правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о финансовых вложениях организации установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02).

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений (ФВ) необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование у организации права на ФВ и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
- переход к организации финансовых рисков, связанных с ФВ (риск изменения цены, неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) ФВ и его покупной стоимостью в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т. п.).

Экономические выгоды (доход) в будущем, поступающие в результате использования финансовых вложений, включают в себя проценты, дивиденды, прирост стоимости вложений в результате обмена, погашения обязательств, увеличения текущей рыночной стоимости.

К финансовым вложениям организации относятся:

- государственные и муниципальные ценные бумаги;
- ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определены (облигации, векселя);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ);
- предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и т. п.

К финансовым вложениям организации не относятся:

- собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования;
- векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары, произведенную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги;
- вложения организации в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода;
- драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности.

Организация сама выбирает единицу бухгалтерского учета финансовых вложений, позволяющую обеспечить формирование полной и достоверной информации, а также контроль за их наличием и движением.

В качестве такой единицы могут быть установлены серия, партия и другая однородная совокупность финансовых вложений.

Аналитический учет финансовых вложений должен обеспечить информацию по единицам бухгалтерского учета финансовых вложений, эмитентам ценных бумаг — организациям, участником которых является организация, а также по организациям-заемщикам и т.п.

При принятии к бухгалтерскому учету ценных бумаг в аналитическом учете необходимо обеспечить информацию о наименовании эмитента и названии ценной бумаги, номере, серии, номинальной цене покупки, расходах, связанных с приобретением ценных бумаг, общем количестве ценных бумаг, дате покупки, дате продажи и ином выбытии, месте хранения, а также дополнительную информацию, формируемую организацией.

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по **первоначальной стоимости**, в качестве которой признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Фактическими затратами на приобретение активов в качестве финансовых являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением указанных активов;
- суммы вознаграждений, уплачиваемые посреднической организации или иному лицу, через которое приобретены активы в качестве финансовых вложений;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением активов в

качестве финансовых вложений.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, стоимость которых при приобретении установлена в иностранной валюте, определяется в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Банка России, действовавшему на дату принятия этих активов к бухгалтерскому учету.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, может меняться в случаях, установленных нормативными актами.

Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

- финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- финансовые вложения, по которым рыночная стоимость не определяется.

Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки оценки на предыдущую отчетную дату.

Корректировка может проводиться ежемесячно или ежеквартально. Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой включается в состав прочих доходов или расходов в корреспонденции со счетом учета финансовых вложений.

Финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности по первоначальной стоимости. Если по объекту финансовых вложений, ранее оцениваемому по текущей рыночной стоимости, на отчетную дату текущая стоимость не определяется, такой объект отражается в бухгалтерской отчетности по стоимости его последней оценки.

Организация может составлять расчет оценки долговых ценных бумаг и предоставленных займов по дисконтированной стоимости и обеспечить подтверждение обоснованности такого расчета.

Выбытие финансовых вложений из бухгалтерского учета организации признается на дату единовременного прекращения действия условий принятия этих вложений к бухгалтерскому учету и происходит в случаях погашения, продажи, безвозмездной передачи, передачи в виде вклада в уставный капитал других организаций, передачи в счет вклада по договору простого товарищества и пр.

Вклады в уставный капитал других организаций (за исключением акций акционерных обществ), предоставленные другим организациям займы,

депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, оцениваются по первоначальной стоимости каждой выбывающей единицы бухгалтерского учета.

Ценные бумаги при выбытии могут оцениваться по средней первоначальной стоимости, определяемой по каждому виду ценных бумаг как частное от деления первоначальной стоимости данного вида ценных бумаг на их количество, складывающихся соответственно из первоначальной стоимости и количества (остатка) на начало месяца и поступивших в течение данного месяца ценных бумаг.

При выбытии финансовых вложений, оцениваемых по текущей рыночной стоимости, их стоимость определяют исходя из последней оценки. По каждому виду финансовых вложений в течение отчетного года применяется один способ оценки.

В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» доходы от финансовых вложений признаются доходами от обычных видов деятельности либо прочими доходами. Расходы, связанные с предоставлением займов, оплатой услуг банков, депозитариев и осуществлением других подобных операций, относятся к прочим расходам организации.

2. Учет вкладов в уставный капитал других организаций.

Вклады в уставный капитал других организаций учитывают на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции».

Вкладывая средства в уставный капитал товариществ, обществ с ограниченной ответственностью, инвестор приобретает доли в уставном капитале, а участие в уставном капитале акционерных обществ предполагает покупку акций.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Разница между оценкой вклада, отраженной на счете 58 «Финансовые вложения», и стоимостью переданных активов отражается в составе прочих доходов или расходов передающей организации.

Участие в уставном капитале товарищества, общества с ограниченной ответственностью подтверждается выписками банка, актами о приеме-передаче основных средств, нематериальных активов, накладными на отпуск материалов на сторону с приложением доверенности на получение этих материальных ценностей, свидетельствующими о выполнении обязательств

учредителем.

Вклады в уставный капитал акционерных обществ подтверждаются акциями, которые могут быть выпущены в документарной или бездокументарной форме. При выпуске акций в документарной форме в подтверждение вклада организация получает акции или сертификат акций. При выпуске акций в бездокументарной форме подтверждением внесенного вклада является выписка из реестра владельцев ценных бумаг.

При начислении доходов на вклады в уставный капитал других организаций эти вклады включаются в состав прочих доходов.

Синтетический и аналитический учет на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции» ведут в ведомости по видам и объектам вложений.

Отражение на счетах бухгалтерского учета вкладов в уставный капитал других организаций представлено в таблице 1.

Таблица 1

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корр. счетов	
		Д	К
1	Отражена передача имущества организации в качестве вклада в уставный капитал другой организации	58	01,04,07.08,10,11, 41,43
2	Отражается разница между стоимостью передаваемых активов и их оценкой по вкладам в уставный капитал других организаций	58 91	91 58
3	Отражается задолженность по возврату вклада в уставный капитал других организаций	76	58
4	Отражается задолженность по причитающимся к получению доходам по вкладам в уставный капитал других организаций	76	91

3. Обесценение финансовых вложений

Обесценением финансовых вложений признается устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности.

Организация расчетным путем определяет стоимость финансовых вложений, равную разнице между стоимостью, по которой они отражены в бухгалтерском учете (учетной стоимостью), и суммой такого снижения.

Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений характеризуется одновременным наличием следующих условий:

- на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше расчетной стоимости;
- в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно менялась исключительно в направлении уменьшения;
- на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных финансовых вложений.

Примерами ситуаций, в которых может произойти обесценение финансовых вложений, являются:

- появление у организации-эмитента ценных бумаг, которые находятся в собственности у организации либо у ее должника по договору займа, признаков банкротства либо объявление его банкротом;
- совершение на рынке ценных бумаг значительного количества сделок с аналогичными ценными бумагами по цене существенно ниже их учетной стоимости;
- отсутствие или существенное снижение поступлений от финансовых вложений в виде процентов или дивидендов при высокой вероятности уменьшения этих поступлений в будущем.

При возникновении ситуации, в которой может произойти обесценение финансовых вложений, организация должна проверить наличие условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений. Если проверка подтверждает такое снижение, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью этих финансовых вложений. Коммерческая организация создает указанный резерв за счет своих финансовых результатов (в составе прочих расходов). В бухгалтерской отчетности подобные финансовые вложения отражаются по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под обесценение этих вложений.

Проверка на обесценение финансовых вложений проводится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения. Распорядительным документом по учетной политике организации проведение проверки может быть предусмотрено на даты промежуточной бухгалтерской отчетности.

Если по результатам проверки на обесценение финансовых вложений выявляется дальнейшее снижение их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется в

сторону его увеличения с одновременным увеличением прочих расходов.

Если по результатам проверки на обесценение финансовых вложений выявляется повышение их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется в сторону его уменьшения и увеличения прочих доходов. На основе имеющейся информации о том, что финансовое положение более не удовлетворяет критериям устойчивого снижения стоимости, а также при выбытии финансовых вложений, расчетная стоимость которых вошла в расчет резерва под обесценение финансовых вложений, сумма ранее созданного резерва по указанным финансовым вложениям включается в состав прочих доходов коммерческой организации. Для обобщения информации о резервах под обесценение финансовых вложений используется счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений», к которому целесообразно открыть субсчета по видам резервов. Синтетический и аналитический учет на счете 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» ведется в ведомости в разрезе сформированных резервов.

4. Инвентаризация финансовых вложений.

При инвентаризации финансовых вложений проверяются фактические вложения в ценные бумаги и уставный капитал других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливаются:

- правильность оформления ценных бумаг;
- реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;
- сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);
- своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

При хранении ценных бумаг в организациях их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе.

Инвентаризация ценных бумаг осуществляется по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков погашения и общей суммы.

Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в специальные организации (банк-депозитарий — специализированное хранилище ценных бумаг и др.), заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными выписок этих специальных организаций.

Финансовые вложения в уставный капитал других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям, при инвентаризации должны быть подтверждены документами.

Сущность долговых ценных бумаг

План.

1. Учет финансовых вложений в ценные бумаги.

2. Учет финансовых вложений в займы.

1. Учет финансовых вложений в ценные бумаги.

Ценная бумага – это денежный документ, удостоверяющий имущественное право или отношение займа владельца документа к лицу, выпустившему такой документ.

К ценным бумагам относятся:

- государственные облигации;
- облигации;
- вексель;
- чек;
- депозитный и сберегательный сертификаты;
- банковская сберегательная книжка на предъявителя;
- коносамент;
- акция;
- и др.

Акция — это долевая, ценная бумага, удостоверяющая право ее владельца на долю в собственных средствах акционерного общества на получение дохода от его деятельности и на участие в управлении акционерным обществом.

Акции выпускаются негосударственными организациями и не имеют установленных сроков обращения. Учет акций организуется на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции».

Облигация — это ценная бумага, удостоверяющая внесение ее владельцем денежных средств и подтверждающая обязательство возместить ему номинальную стоимость ценной бумаги в предусмотренный срок с уплатой фиксированного процента, если иное не предусмотрено условиями выпуска.

Эмитентом облигаций могут быть государственные и корпоративные организации. По государственным облигациям получение дохода гарантировано государством. Учет облигаций ведется на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги». В зависимости от порядка получения дохода в бухгалтерском учете различают дисконтные и процентные облигации.

Дисконтные облигации размещаются по цене ниже номинальной

стоимости и не предполагают выплаты процентов.

Процентные облигации подразделяются на купонные (с правом получения доходов в течение всего периода обращения — в зависимости от количества купонов) и бескупонные (с выплатой дохода в конце периода обращения).

В отличие от акций облигации не дают их владельцам права на участие в управлении деятельностью эмитента.

Сберегательные сертификаты — письменные свидетельства кредитных учреждений о депонировании денежных средств, удостоверяющие право владельца на получение по истечении срока суммы депозита и процентов по нему.

Вексель — это ценная бумага, удостоверяющая безусловное обязательство векселедателя уплатить при наступлении срока определенную сумму векселедержателю.

Первоначальная стоимость приобретенных организацией ценных бумаг включает фактические затраты организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов. *Рыночная стоимость ценных бумаг* определяется на основе средневзвешенных цен, приводимых в котировочных таблицах. При отсутствии информации о средневзвешенных ценах инвестор рассчитывает их самостоятельно по методике, утвержденной ФСФР России.

Первоначальной стоимостью ценных бумаг, полученных организацией безвозмездно, признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. *Под текущей рыночной стоимостью ценных бумаг* понимается их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг. Для ценных бумаг, по которым организатором торговли на рынке ценных бумаг не рассчитывается рыночная цена, первоначальной стоимостью является сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи ценных бумаг на дату их принятия к бухгалтерскому учету.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам мены, признают стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, которую в свою очередь устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация определяет стоимость аналогичных активов. При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость финансовых вложений, полученных организацией по договорам мены, определяют исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения.

Ценные бумаги, не принадлежащие организации на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету в оценке, предусмотренной в договоре.

Затраты на приобретение ценных бумаг должны быть подтверждены соответствующими первичными документами:

- выписками из реестров акционеров, выписками из счетов депо, сертификатами акций; актами приема-передачи ценных бумаг;
- актами выполненных работ, подтверждающими оказание консультационных или информационных услуг;
- отчетами брокеров и дилеров о произведенных по поручению инвесторов операциях; выписками банка, подтверждающими уплату процентов банка.

При переходе к инвестору прав на ценные бумаги, оплаченные не полностью, они отражаются в бухгалтерском учете в полной сумме фактических затрат на их приобретение по договору. непогашенная сумма включается в состав кредиторской задолженности.

2. Учет финансовых вложений в займы.

Данный вид финансовых вложений может осуществляться в виде передачи денежных средств и других вещей юридическим и физическим лицам (не работникам организации).

В случаях предоставления денежных средств или вещей во временное пользование между двумя организациями заключается договор займа. По договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег или равное количество полученных им вещей того же рода или качества.

Заем предоставляется на возмездной или безвозмездной основе (с уплатой и без уплаты процентов). Договор займа обычно является возмездным, т.е. заимодавец имеет право на получение с заемщика процентов за пользование денежными средствами. При предоставлении займа на безвозмездной основе условие беспроцентности должно быть установлено договором.

При отсутствии в договоре условия о размере процентов их величина определяется ставкой рефинансирования Банка России на день уплаты заемщиком суммы долга или его части. При отсутствии иного соглашения проценты выплачиваются ежемесячно в течение всего срока пользования заемными средствами.

Срок и порядок возврата суммы займа определяются договором. В случае если срок возврата договором не установлен или определен моментом

востребования, сумма займа должна быть возвращена в течение 30 дней со дня предъявления займодавцем требования об этом. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей.

Предоставленные займы учитывают на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 3 «Предоставленные займы».

Поступившие или начисленные проценты по договору займа включаются в состав прочих доходов.

При передаче займов в натуральной форме разница между оценкой активов в бухгалтерском учете займодавца и суммой предоставленного займа в оценке по договору отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Синтетический и аналитический учет по счету 58 «Финансовые вложения», субсчет 3 «Предоставленные займы» ведется в ведомости в разрезе организаций-заемщиков, сроков предоставления займов и др.

Предоставленные другим организациям денежные и иные займы учитывают по дебету субсчета 58–3 «Предоставленные займы» в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета» либо других счетов в зависимости от вида займа. Возврат займа отражается по дебету счета 51 либо другого счета в зависимости от вида займа и кредиту субсчета 58–3. Отдельно отражаются суммы процентов по займу.

Предоставленные организацией займы, обеспеченные векселями, учитываются на субсчете 58–3 обособленно.

Следует иметь в виду, что в соответствии с п. 3 ПБУ 9/99 «Доходы организации» поступление и погашение займа, предоставленного заемщику, т.е. поступление основной суммы займа, не признается доходами организации. К доходам для целей бухгалтерского учета относятся только проценты, полученные за предоставление и использование денежных средств организации (п. 7 ПБУ 9/99).

При *договоре неденежного займа* (заем материальных ценностей) плата за пользование соответствующим имуществом устанавливается в денежной форме, т.е. практически это тот же процент.

Суммы начисленных процентов по договору займа отражаются у займодавца записью по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», поступление процентов – по дебету счета 51 и кредиту счета 58.

У организации–заемщика суммы процентов, уплаченные организацией за пользование займом, относятся согласно п. 11 ПБУ 10/99 к прочим расходам и подлежат отнесению в дебет счета 91.

Если заемщик не возвращает в срок сумму займа, то на эту сумму должны уплачиваться проценты, которые определяются в соответствии с учетной ставкой банковского процента, существующей в месте жительства (для граждан) или в месте его нахождения (для юридического лица). Суммы начисленных штрафных санкций отражают по дебету счета 76, субсчет «Расчеты по претензиям» и кредиту счета 91.

Понятие, классификация и оценка материально-производственных запасов (МПЗ)

План.

1. Понятие и классификация производственных запасов.

2. Оценка производственных запасов.

1. Понятие и классификация производственных запасов.

Учет материально-производственных запасов регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, которыми регулируются определение, оценка, учет движения и отражение информации о материально-производственных запасах в бухгалтерской отчетности.

Материально-производственные запасы – это часть активов организации:

- используемая в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, предназначенной для продажи, выполнении работ, оказании услуг;
- предназначенная для продажи;
- используемая для управленческих нужд организации.

Производственные запасы классифицируются:

1. по роли и назначению в процессе производства;
2. по техническим свойствам.

1. По роли и назначению в процессе производства производственные запасы подразделяются на основные и вспомогательные.

Основные производственные запасы – это предметы труда, составляющие основу изготавливаемой продукции:

- сырье – продукция добывающей промышленности и сельского хозяйства;
- основные материалы – продукция обрабатывающей промышленности;
- покупные полуфабрикаты – материалы, прошедшие определенную обработку, но еще не ставшие готовой продукцией;
- комплектующие изделия – материальные ценности, предназначенные для комплектации изготавливаемого объекта.

Вспомогательные производственные запасы – это предметы труда, придающие объекту определенные свойства и качества (лаки, краски и т. п.) или используемые для содержания средств труда (смазочно-обтирочный материал).

2. Классификация по техническим свойствам используется в технологии производства и организации аналитического учета:

- сырья и материалов;

- покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, конструкций и деталей;
- топлива;
- тары и тарных материалов;
- запасных частей;
- прочих материалов;
- строительных материалов;
- материалов, переданных в переработку на сторону.

Каждая из этих групп делится на подгруппы, где приводится перечень наименований материалов с описанием их технических признаков. Данная классификация является основой при разработке номенклатуры.

Номенклатура – это систематизированный перечень всех материалов, потребляемых в производстве. Каждому материалу присваивается номенклатурный номер (код).

Номенклатурный номер – это условное (кодовое) обозначение реально существующего объекта.

В качестве **единицы бухгалтерского учета производственных запасов** может выступить:

- номенклатурный номер материально-производственного запаса;
- партия;
- однородная группа и т. п.

Учетной единице присваивается соответствующий номенклатурный номер.

2. Оценка производственных запасов.

В бухгалтерском учете **оценка** производственных запасов производится по фактической себестоимости. В текущем учете организации могут производить оценку материалов по учетной цене и отдельно учитывать отклонения фактической себестоимости материалов от учетной цены. В бухгалтерской отчетности материалы оцениваются по фактической себестоимости.

Фактической себестоимостью запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение. НДС и иные возмещаемые налоги (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ) в фактическую себестоимость не включаются.

К фактическим затратам относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- расходы за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;
- таможенные пошлины;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены запасы;
- затраты по заготовке и доставке запасов до места их использования, включая расходы по страхованию;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Фактическая себестоимость запасов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. В фактическую себестоимость в данном случае включаются фактические затраты организации на доставку материально-производственных запасов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Фактическая себестоимость запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ. В фактическую себестоимость включаются фактические затраты организации на доставку материально-производственных запасов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Фактическая себестоимость запасов при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Учет и формирование затрат на производство запасов осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, полученных по договорам мены, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость таких активов устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных активов. Транспортные и другие расходы, связанные с обменом, присоединяются к стоимости полученных запасов непосредственно или предварительно зачисляются в состав транспортно-заготовительных расходов, если иное не предусмотрено законодательством РФ. Если договором мены предусмотрен обмен неравноценных товаров, то разница между ними в денежной форме числится у стороны, передавшей товар большей стоимости, по дебету счета расчетов. Образовавшаяся задолженность погашается в порядке, установленном договором.

Оценка производственных запасов, не принадлежащих данной организации, но находящихся в ее пользовании или распоряжении, производится в сумме, предусмотренной в договоре, или в сумме, согласованной с их собственником. При отсутствии цены на указанные запасы в договоре или цены, согласованной с собственником, они могут учитываться по условной оценке.

Оценка производственных запасов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ России, действующему на дату принятия запасов к бухгалтерскому учету.

В соответствии с ПБУ 5/01 при отпуске материально-производственных запасов в производство и ином выбытии их оценка производится организацией (товаров, учитываемых по продажной (розничной) стоимости) одним из следующих методов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ФИФО);
- по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ЛИФО).

Применение одного из методов по виду (группе) запасов производится в течение отчетного года.

Материально-производственные запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, могут оцениваться по себестоимости каждой единицы таких запасов.

Материально-производственные запасы могут оцениваться организацией по средней себестоимости, которая определяется по каждому виду (группе) запасов как частное от деления общей себестоимости вида (группы) запасов на их количество, соответственно складывающихся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в этом месяце.

Стоимость израсходованных материалов оценивается по формуле:

$$P = O_n + П - O_k, \text{ где}$$

P — стоимость израсходованных материалов;

O_н и O_к — стоимость начального и конечного остатков материалов;

П — стоимость поступивших материалов.

Оценка материально-производственных запасов может производиться по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ФИФО).

При методе ФИФО (от английского «FIFO — first in — first out») применяется правило, заключенное в его английском названии: первая партия в приход — первая партия в расход

Оценка запасов методом ФИФО основана на допущении, что материальные ресурсы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. ресурсы, первыми поступающие в производство (в торговле — в продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости продажи продукции (работ, услуг) учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

Оценка материально - производственных запасов может производиться организацией по себестоимости последних по времени приобретения материально - производственных запасов (метод ЛИФО).

При методе ЛИФО (от английского «LIFO - last in — first out») применяется другое правило:
последняя партия в приход - первая партия в расход

Оценка запасов методом ЛИФО основана на допущении, что ресурсы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности приобретения. При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости ранних по времени приобретения, а в себестоимости продажи продукции (работ, услуг) учитывается себестоимость поздних по времени приобретения.

Организация может применять в течение отчетного года как элемент учетной политики один метод оценки по каждому отдельному виду (группе) материально-производственных запасов.

Оценка материально-производственных запасов на конец отчетного периода (кроме малоценных и быстроизнашивающихся предметов и товаров, учитываемых по продажной (розничной) стоимости) производится в зависимости от принятого метода оценки запасов при их выбытии, то есть по себестоимости каждой единицы запасов, средней себестоимости, себестоимости первых или последних по времени приобретений.

Документальное оформление поступления и расхода МПЗ

План.

1. Документальное оформление поступления МПЗ.
2. Документальное оформление расхода МПЗ.

1. Документальное оформление поступления МПЗ.

Основанием принятия материалов к бухгалтерскому учету являются первичные документы по поступлению. На материалы, поступающие со стороны, организация получает:

- транспортные документы;
- счет-фактуру от поставщика;
- сертификат и другие документы согласно условиям договора купли-продажи.

На поступившие в организацию материалы на складе оформляется **приходный ордер**. Если количество и качество прибывших на склад материалов не соответствует данным поставщика, приемку материалов производит комиссия и составляет **акт о приемке материалов**, который служит основанием для предъявления претензии поставщику или транспортной организации. В случае составления приемного акта приходный ордер не оформляется.

Материалы, поступающие со своего производства, оформляются **накладной на внутреннее перемещение материалов**.

Материалы, полученные после ликвидации основного средства, оформляются **актом об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений**.

Если в интересах производства целесообразно направить материалы непосредственно в подразделение организации, минуя склад, такие партии материалов отражаются в учете как поступившие на склад и переданные в подразделение организации. При этом в приходных и расходных документах склада и приходных документах подразделения организации делается отметка о том, что материалы получены от поставщика и выданы подразделению без завоза их на склад (транзитом).

Приемные акты и приходные ордера составляются в день поступления соответствующих материалов на склад или в другие установленные в организации сроки, но не позже сроков, установленных нормативными актами для приемки поступающих грузов.

Материалы, поступающие на ответственное хранение, записываются материально ответственным лицом в специальную книгу (карточку), хранятся на складе обособленно и не расходуются.

Оприходование материалов, закупленных подотчетными лицами

организации, производится в общеустановленном порядке на основании оправдательных документов, подтверждающих покупку (счета и чеки магазинов, квитанция к приходному кассовому ордеру – при покупке у другой организации за наличный расчет, акт или справка о покупке на рынке или у населения), которые прикладываются к авансовому отчету подотчетного лица.

2. Документальное оформление расхода МПЗ.

Отпуск материалов на нужды производства при системном потреблении осуществляется на основе предварительно установленных лимитов. Отдел снабжения устанавливает лимит отпуска материалов на производство, основываясь на утвержденных нормах расхода материалов.

Лимитированный отпуск материалов со склада оформляется *лимитно-заборными картами*. Материалы, отпускаемые нерегулярно, оформляются *требованием-накладной*.

Перемещение материалов с одного склада на другой оформляется *накладной на внутреннее перемещение материалов*.

Лимитно-заборная карта (форма № М-8) применяется при наличии лимитов отпуска материалов для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции, а также для текущего контроля за соблюдением установленных лимитов отпуска материалов на производственные нужды и является оправдательным документом для списания материальных ценностей со склада.

Для сокращения количества первичных документов там, где это целесообразно, рекомендуется оформлять отпуск материалов непосредственно в карточках учета материалов (форма № М-17). В этом случае расходные документы на отпуск материалов не оформляются, а сама операция производится на основании лимитных карт, выписываемых в одном экземпляре, и не имеющих значения бухгалтерских документов. Лимит отпуска можно указать и в самой карточке. Представитель структурного подразделения при получении материалов расписывается непосредственно в карточках учета материалов, а в лимитно-заборной карте расписывается кладовщик.

По лимитно-заборной карте ведется также учет материалов, не использованных в производстве (возврат). При этом никаких дополнительных документов не составляется.

Сверхлимитный отпуск материалов и замена одних видов материалов другими допускается только по разрешению руководителя организации, главного инженера или лиц, на это уполномоченных.

Изменение лимита производится теми же лицами, которым предоставлено право его установления.

Требование - накладная (форма № М-11) применяется для учета

движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами.

Накладная на отпуск материалов на сторону (форма № М-15) применяется для учета отпуска материальных ценностей хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям, на основании договоров и других документов.

Карточка учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов (форма № МБ-2) применяется для учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов, выданных под расписку работнику для длительного пользования.

Акт выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов (форма № МБ-4) применяется для оформления поломки и утери малоценных и быстроизнашивающихся предметов. Акты выбытия впоследствии прикладываются к актам на списание (форма № МБ-8).

Ведомость учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений (форма № МБ-7) применяется для учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений работникам в индивидуальное пользование. (Применяется при автоматизированной обработке учетных данных.)

Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов (форма № МБ-8) применяется для оформления списания изношенных и непригодных для дальнейшего использования малоценных и быстроизнашивающихся предметов.

Оценка материально-производственных запасов при отпуске на нужды организации осуществляют их одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материалов (способ ФИФО).

Выбранный способ оценки должен быть закреплен в учетной политике организации.

Оценка по себестоимости каждой единицы может быть применена на предприятиях с незначительной номенклатурой, выполняющих специальные заказы, когда можно проследить за использованием материалов в производстве и организовать такой учет.

При оценке производственных запасов по средней себестоимости принято по каждому виду (группе) запасов определять среднюю себестоимость единицы путем деления общей себестоимости вида (группы) запасов на их количество.

При способе ФИФО фактическая себестоимость списанных запасов определяется как стоимость материалов, купленных в первую очередь, с учетом стоимости запасов, числящихся на начало месяца, т. е. по себестоимости первых по времени закупок.

Учет материалов на складе и в бухгалтерии

Жизненный цикл производственных запасов на предприятии состоит из трех этапов: поступление — выдача в производство — возврат из него.

В этой связи в учете производственных запасов выделяются следующие группы учетных операций:

- учет поступления
- учет отпуска в производство и возврата из него

Учет материальных ресурсов на любом производственном предприятии возложен на материально ответственное лицо или бригаду материально ответственных лиц. Материально ответственным лицом может быть как заведующий складом, так и любой другой работник, достигший 18-летнего возраста, с которым заключен договор о полной материальной ответственности. Перечень лиц, с которыми можно заключать договор о полной материальной ответственности и типовой договор о полной индивидуальной материальной ответственности, утвержден постановлением Минтруда РФ от 31 декабря 2002 г. N 85 «Об утверждении перечней должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми работодатель может заключать письменные договоры о полной индивидуальной или коллективной (бригадной) материальной ответственности, а также типовых форм договоров о полной материальной ответственности».

Если численность работников Вашего предприятия невелика и номенклатура производственных запасов небольшая, можно не содержать штатных складских работников, а их функции по приемке и отпуску материалов, обеспечению сохранности производственных запасов возложить на работников, чья деятельность непосредственно связана с использованием материалов в порядке совмещения.

С этими работниками необходимо заключить договор о полной материальной ответственности. По мере поступления материалы закрепляются за материально ответственным лицом.

Вы можете избрать для своего предприятия сальдовый или инвентарный метод учета производственных запасов.

При сальдовом методе учета на складе осуществляется количественный учет материалов, а в бухгалтерии — стоимостной. Данные первичных документов по приходу и расходу материалов на складе заносятся в карточки складского учета, в которых подсчитывается остаток материалов в натуральном выражении. Затем на основе этих документов составляются оборотные ведомости. В конце месяца остатки с карточек переносятся в сальдовые книги, подсчитывается стоимость остатков и итоги сравниваются с оборотными ведомостями.

При инвентарном методе на начало каждого месяца проводится инвентаризация остатков материалов на складе материально ответственным лицом с участием бухгалтера. По результатам инвентаризации составляется

акт и расчет для списания в затраты на производство каждого из видов потребленных за данный период материалов. Этот акт и расчет, подписанные материально-ответственным лицом и бухгалтером и утвержденный руководителем предприятия, являются основанием для записи в регистры бухгалтерского учета.

Для хранения материалов организация создает склады, каждому из которых приказом присваивается определенный шифр. Склады должны быть обеспечены весоизмерительными приборами, мерной тарой.

На складах материалы хранятся в контейнерах, на стеллажах, полках по группам, сортам, размерам, что обеспечивает прием, отпуск и контроль за их наличием.

Учет материалов на складе ведут материально ответственные лица: заведующие складами и кладовщики, с которыми заключается договор о полной материальной ответственности.

Учет остатков и движения материалов осуществляют в натуральном выражении в карточках складского учета материалов. Карточка открывается бухгалтерией на каждый номенклатурный номер материала, регистрируется в специальном реестре и под расписку передается заведующему складом (кладовщику).

Запись в карточке кладовщик делает на основании приходных (расходных) документов в день совершения операции. Карточки сортового учета материалов хранятся в картотеке в разрезе номенклатурных номеров.

Аналитический учет материалов в бухгалтерии может осуществляться:

- с применением карточек аналитического учета, в которых на основании первичных документов отражаются операции по движению материалов в натуральном и стоимостном (денежном) выражении. По данным карточек в конце месяца составляют сортовые количественно-суммовые оборотные ведомости, затем сверяют их с остатками на синтетических счетах.
- без применения карточек аналитического учета (все приходные и расходные документы группируют по номенклатурным номерам и в конце месяца подсчитанные по документам итоговые сведения о движении каждого вида материалов записывают в оборотные ведомости). Остатки в оборотных ведомостях сверяют с остатками, выведенными в карточках складов.
- сальдовым методом. В этом случае количественный и суммовой учет движения материалов в разрезе их номенклатуры не ведут, оборотные ведомости по номенклатуре материалов не составляют. Учет движения материалов осуществляют по группам только в денежном выражении в учетных ценах.

Автоматизация бухгалтерского учета материалов позволяет непосредственно в результате обработки первичных документов (приемных актов, накладных, требований и т.п.) формировать показатели,

характеризующие движение материалов в целом по синтетическим счетам и субсчетам бухгалтерского учета. В этом случае накопительные ведомости по приходу и расходу материалов могут не составляться.

Применение организацией программ автоматизации учетных работ должно обеспечить формирование необходимых регистров бухгалтерского учета материалов, основными из которых могут быть:

- оборотная ведомость движения материалов по номенклатурным номерам в разрезе складов, подразделений, мест хранения;
- ведомость расхода материалов по заказам, сериям, переделам, другим калькуляционным единицам;
- оборотная ведомость по материалам, находящимся в пути;
- оборотная ведомость движения материалов, по которым отсутствуют расчетные документы (неотфактурованные поставки).

Синтетический учет движения материалов

План.

1. Учет движения производственных запасов.
2. Учет поступления производственных запасов.
3. Особенности учета и оценки материалов при использовании счетов 15 и 16.
4. Учет отпуска и прочего выбытия производственных запасов.
5. Учет НДС по поступившим материальным запасам
6. Особенности учета специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды

1. Учет движения производственных запасов.

Движение производственных запасов предполагает осуществление хозяйственных операций поступления материалов в организацию, их внутреннее перемещение и прочее выбытие.

Схема движения производственных запасов.



2. Учет поступления производственных запасов.

Синтетический учет материалов ведется на счете 10 «Материалы», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

- 10-1 «Сырье и материалы»;
- 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;
- 10-3 «Топливо»;
- 10-4 «Тара и тарные материалы»;
- 10-5 «Запасные части»;
- 10-6 «Прочие материалы»;
- другие необходимые субсчета.

На счете 10 «Материалы» материалы могут отражаться по фактической себестоимости или в учетных ценах.

Материалы поступают в организацию от поставщиков, подотчетных лиц, учредителей, в качестве вклада в уставный капитал, вследствие выбытия пришедших в негодность основных средств, безвозмездно от юридических и физических лиц, могут изготавливаться собственными вспомогательными производствами.

На основании первичных документов приобретение материалов отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

Таблица 1

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корр. счетов	
		Д	К
1	Отражена сумма фактических затрат на приобретение материалов	10	60, 71,76
2	Отражена сумма НДС по поступившим материалам	19	60, 71, 76
3	Зачтен НДС с бюджетом	68	19
4	Оприходованы материалы, полученные от учредителей в качестве вклада в уставный капитал	10	75
5	Оприходованы материалы, полученные безвозмездно	10	98/2
6	Оприходованы материалы, полученные при ликвидации объектов основных средств	10	91
7	Оприходованы материалы, выпущенные вспомогательным производством	10	23

3. Особенности учета и оценки материалов при использовании счетов 15 и 16.

Оценка материалов в текущем учете может производиться по учетной цене, в качестве которой может выступить плановая себестоимость изготовления либо покупная цена материалов.

В данном случае бухгалтерский учет организуется с использованием счетов: 10 «Материалы», 15 «Изготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Фактическая себестоимость приобретенных материалов отражается в бухгалтерском учете:

- Д 15 К 60, 71, 76;
- Д 19 К 60, 71, 76.

Учетная стоимость фактически поступивших материалов списывается – Д 10 К 15.

Таким образом, по дебету счета 15 отражается фактическая себестоимость материалов, а по кредиту – их учетная цена.

Разница между фактической себестоимостью поступивших материалов и их учетной ценой представляет собой *отклонения фактической себестоимости от учетной цены*, которые учитываются на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Отклонения списываются со счета 15 на счет 16 следующим образом:

- Д 16 К 15 – если фактическая себестоимость выше учетной цены;
- Д 15 К 16 – если фактическая себестоимость ниже учетной цены.

Дебетовое сальдо на конец отчетного периода счета 15 показывает фактическую себестоимость материалов в пути.

Накопленные на счете 16 дебетовые и кредитовые отклонения от учетных цен списываются по дебету счетов учета производственных затрат, пропорционально стоимости использованных в производстве материалов (по ценам):

Дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве».

Если учетная цена израсходованных материалов, ниже их фактической себестоимости, делается дополнительная запись: Д 20, 23, 25, 26, 28 К 16 .
Дополнительная запись методом «красного сторно» делается в кредит счета 16, если учетная цена израсходованных материалов выше их фактической себестоимости.

Аналитический учет материалов предполагает использование унифицированных форм первичных учетных документов: «Доверенность»;

«Приходный ордер»; «Акт о приемке материалов»; «Лимитно-заборная карта»; «Требование-накладная»; «Накладная на отпуск материалов на сторону»; «Карточка учета материалов»; «Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений» и др.

4. Учет отпуска и прочего выбытия производственных запасов.

Отпуск материалов отражается в бухгалтерии на основе документов на отпуск материалов – Д 20, 23, 25, 26 и др. К 10.

Для учета реализации и прочего выбытия товарно-материальных ценностей предназначен операционно-результатный счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Выбытие материалов в качестве вклада в уставный (складочный) капитал других организаций учитывается как долгосрочные инвестиции. Фактическая себестоимость переданных материалов отражается – Д 58 К 10.

Разница между фактической себестоимостью и согласованной оценкой переданных материалов списывается:

Д 91/2 К 58 – если согласованная стоимость ниже балансовой стоимости материалов;

Д 58 К 91/1 – если согласованная стоимость выше фактической себестоимости материалов.

Продажа материалов на сторону отражается в учете по факту передачи материалов и подписания приемосдаточных документов, если договором не предусмотрен иной порядок перехода права собственности к покупателю. В бухгалтерском учете оформляются следующие записи:

- отражена общая сумма задолженности покупателя – Д 62 К 91/1;
- отражены расходы, связанные с реализацией – Д 91/2 К 44, 60, 70, 76 и др.;
- начислена сумма НДС с реализации материалов – Д 91-2 К 68;
- списана фактическая себестоимость реализованных материалов – Д 91/2 К 10.

Безвозмездная передача материалов оформляется следующими бухгалтерскими записями:

- списана фактическая себестоимость – Д 91/2 К 10;
- списан убыток от безвозмездной передачи – Д 99 К 91/9;
- отражена сумма начисленного НДС – Д 91/3 К 68. При безвозмездной передаче материалов НДС уплачивает передающая сторона.

Списание материальных ценностей, утраченных в результате ***стихийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций***, предполагает наличие справки о чрезвычайной ситуации. Убыток в данном случае

относится на финансовый результат и отражается – Д 94 К 10 , затем списывается – Д 99 К 94.

Таблица 2.

Корреспонденция счетов по учету выбытия материалов

Содержание операции	Дебет	Кредит
1.Отпуск материалов на производственные цели (в основное производство, вспомогательное производство, на общепроизводственные и общехозяйственные расходы и др.)	20,23 25,26,97	10
2. Отпуск материалов на капитальные вложения	08	10
3.Отпуск материалов на ликвидацию последствий чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности, а также потери их в результате стихийных бедствий и экстремальных ситуаций.	99	10
4. Передача материалов безвозмездно юридическим и физическим лицам:		
Списаны материалы	91 – 2	10
Начислен НДС по безвозмездно переданным материалам	91 – 2	68
Отражены убытки	99	91 – 9
5. Продажа материалов:		
Выставлен счет покупателю на договорную стоимость материалов с НДС	62	91 – 1
Начислен НДС	91 – 2	68
Списаны материалы	91 – 2	10
Выявлен финансовый результат от продаж:		
а) прибыль	91 – 9	99
б) убыток	99	91 – 9
6.Выявлена недостача материалов:		
Списаны материалы*	94	10
Списана недостача в пределах норм естественной убыли	20,23,26,44	94
Отнесена недостача на виновное лицо	73 – 2	94
Отнесена на виновное лицо, разница между суммой взыскания и фактической себестоимостью материалов	73 – 2	98 – 4 91 – 1
Списана недостача на прочие расходы (если виновное лицо не установлено)	91 – 2	94
7. Передача материалов в качестве вклада в уставный капитал:		
Отражено списание материалов	58	10

Восстановлена сумма НДС, ранее принятая к налоговому вычету	91 – 2	68
8. Отпуск материалов в обслуживание производства и хозяйства и на непроизводственные цели	29, 91 – 2	10

5. Учет НДС по поступившим материальным запасам

Налог на добавленную стоимость по поступившим материальным ценностям учитывается в соответствии со второй частью Налогового Кодекса.

Согласно ст. 171. Налогового Кодекса вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) для осуществления производственной деятельности или иных операций, признаваемых объектами налогообложения или для осуществления перепродажи, приобретенных товаров.

Согласно ст. 172 налоговые вычеты предоставляются при соблюдении следующих условий:

- товары (работы, услуги) приняты к учету;
- товары (работы, услуги) оплачены;
- выписан счет-фактура.

Если материалы используются при производстве продукции (работ, услуг), то сумма НДС по этим материалам относится на затраты предприятия:

6. Особенности учета специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды

Под *специальным инструментом и специальными приспособлениями* понимаются технические средства, обладающие индивидуальными свойствами и предназначенные для обеспечения условий выпуска конкретных (не типовых) видов продукции (работ, услуг); например, штампы, пресс – формы, прокатные валки, модельная оснастка, стапели и др. Не учитываются как специальный инструмент и специальные приспособления технические средства, предназначенные для производства типовых видов продукции (работ, услуг).

Специальное оборудование – это многократно используемые в производстве средства труда, которые обеспечивают условия для выполнения нестандартных технологических операций. К такому оборудованию относятся: контрольно – испытательная аппаратура (стенды, пульта, макеты готовых изделий, испытательные установки); реакторное оборудование; дезавакционное оборудование; специальное технологическое оборудование (химическое, металлообрабатывающее, кузнечно – прессовое, сварочное и др.)

В состав *специальной одежды* входят: специальная одежда, специальная обувь и предохранительные приспособления (комбинезоны,

куртки, халаты, тулупы, различная обувь, рукавицы, очки, шлемы, противогазы, респираторы и пр.).

Конкретный перечень средств труда, учитываемых в составе специальных инструментов, специальных приспособлений, специального оборудования (далее специальной оснастки) и специальной одежды, определяется организацией исходя их особенностей технологического процесса.

В соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды специальная оснастка и специальная одежда могут по решению организации приниматься к учету в составе:

- Внеоборотных активов на счете 01 «Основные средства» в порядке, предусмотренном ПБУ 6/01 «Учет основных средств»;
- Оборотных активов на счете 10 «Материалы» по субсчетам 10 – 10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» и 10 – 11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

Во втором случае, т.е. если данные активы учитываются как оборотные средства на счете 10 «Материалы», учет операций по их поступлению осуществляется аналогично порядку учета материалов.

Существенные отличия от учета материалов возникают при передаче специальной оснастки и специальной одежды в производство, что связано с возможностью их длительного использования в качестве средств труда. Передача специальной оснастки и специальной одежды в производство (эксплуатацию) отражается в бухгалтерском учете на соответствующих субсчетах счета 10 «Материалы»:

Д-т сч. 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»,

К-т сч. 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе».

Стоимость специальной одежды погашается следующими способами:

- Линейным способом исходя из сроков полезного использования, предусмотренных в типовых отраслевых нормах бесплатной выдачи специальной одежды;
- Единовременным списанием, если срок эксплуатации согласно нормам выдачи не превышает 12 месяцев.

Для погашения **стоимости специальной оснастки** организация может использовать следующие способы:

- Линейный для тех видов специальной оснастки, физический износ которой непосредственно не связан с количеством выпущенной продукции, например, стапельная оснастка, контрольно – измерительная аппаратура;
- списание стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг). Применение этого способа рекомендуется для тех видов специальной оснастки, срок полезного использования которой

непосредственно связан с количеством выпущенной продукции, например штампы, пресс – формы, прокатные валки.

- Единовременное списание, если специальная оснастка предназначена для индивидуальных заказов или используется в массовом производстве.

Погашение стоимости специальной оснастки и специальной одежды в бухгалтерском учете отражается по дебету счетов учета затрат на производство и кредиту субсчета 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

Сальдо субсчета 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» характеризует остаточную стоимость соответствующих объектов учета.

В случае если выпуск продукции (работ, услуг) с использованием специальной оснастки досрочно прекращен и возобновление его в организации не предполагается, то остаточная стоимость специальной оснастки подлежит списанию на финансовые результаты в качестве операционных расходов.

Расходы организации по ремонту и обслуживанию специальной оснастки и специальной одежды включаются в расходы по обычным видам деятельности.

Выбытие объектов специальной оснастки и специальной одежды имеет место в случаях: продажи, передачи безвозмездно, списания в результате морального или физического износа, ликвидации при авариях, стихийных бедствиях, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал и др.

Определение непригодности и решение вопроса о списании специальной оснастки и специальной одежды осуществляется постоянно действующей инвентаризационной комиссией. Доходы и расходы (включая остаточную стоимость) от выбытия соответствующих объектов подлежат отнесению на финансовые результаты в качестве операционных доходов и расходов.

В целом отражение на счетах бухгалтерского учета операций выбытия объектов специальной оснастки и специальной одежды осуществляется аналогично порядку учета материалов. В табл. 4.3. приводится корреспонденция счетов по операциям, связанным с учетом специальной оснастки и специальной одежды в эксплуатации.

Таблица 3.

Корреспонденция счетов по учету МБП в эксплуатации

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Передана специальная оснастка (специальная одежда) со склада в производство (эксплуатацию)	10 – 11	10 – 10
2. Списана стоимость специальной одежды, если срок ее эксплуатации не превышает 12 месяцев	20,23,25,26 и др.	10 – 10
3. Отражено погашение стоимости специальной оснастки (специальной одежды) в течение срока	20,23,25,26 и др.	10 – 11

полезного использования		
4. Списана остаточная стоимость специальной оснастки, если выпуск продукции с ее использованием досрочно прекращен	91 – 2	10 – 11
5. Оприходованы на склад материальные ценности от списания специальной оснастки	10	91 – 1
6. Отражены расходы по ремонту специальной оснастки	20,23,25 и др.	10,70,69
7. Списана стоимость специальной оснастки, предназначенной для индивидуальных заказов или массового производства	20,23,25,26 и др.	10 – 10
8. Выявлена недостача специальной оснастки (специальной одежды) на складе, эксплуатации	94	10 – 10 10 – 11

Транспортно-заготовительные расходы и их учет, инвентаризация и переоценка

План.

1. Учет ТЗР.

2. Инвентаризация производственных запасов, их переоценка.

1. Учет ТЗР.

В процессе заготовления у предприятия возникают дополнительные расходы, связанные с погрузкой и доставкой производственных запасов, которые называются транспортно-заготовительными расходами (ТЗР).

Транспортно-заготовительные расходы – это затраты организации, непосредственно связанные с процессом заготовления и доставки материалов в организацию. В состав транспортно-заготовительных расходов входят:

- расходы по погрузке материалов в транспортные средства, их транспортировке, подлежащие оплате покупателем сверх цены этих материалов согласно договору;
- расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата организации, включая расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых заготовкой, приемкой, хранением и отпуском приобретаемых материалов, работников специальных заготовительных контор, складов и агентств, организованных в местах заготовления материалов, отчисления на социальные нужды указанных работников;
- расходы на содержание специальных заготовительных пунктов, складов и агентств, организованных в местах заготовок, кроме расходов на оплату труда с отчислениями на социальные нужды;
- наценки, комиссионные вознаграждения, уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным посредническим организациям;
- плата за хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, в портах, на пристанях;
- оплата процентов по заемным средствам, связанным с приобретением материалов до принятия их к бухгалтерскому учету;
- расходы на командировки по непосредственному заготовлению материалов;
- стоимость потерь по поставленным материалам в пути (недостача, порча) в пределах норм естественной убыли;
- другие расходы.

Предусматривается несколько вариантов организации учета ТЗР:

- отнесение таких расходов на счет 15 «Заготовление и приобретение материалов» согласно расчетным документам поставщика;
- отнесение таких расходов на отдельный субсчет к счету 10 «Материалы»;
- непосредственное включение в фактическую себестоимость материала (присоединение к договорной цене материала, присоединение к денежной оценке вклада в уставный капитал, внесенный в форме производственных

запасов, присоединение к рыночной стоимости безвозмездно полученных материалов и др.).

Вариант учета транспортно-заготовительных расходов устанавливается организацией самостоятельно и отражается в учетной политике. Сумма ТЗР учитывается на тех же счетах, и материалы.

В течение месяца учет материалов ведется по учетным ценам отдельно от учета ТЗР. Ежемесячно ТЗР распределяются между израсходованными ценностями и их остатками на конец месяца. Поэтому фактическую себестоимость материальных ценностей можно определить только в конце месяца. Для этого в конце месяца по каждому виду материалов рассчитывается средний % ТЗР по формуле:

$$\%TЗР = \frac{TЗР_{\text{пост.}} + TЗР_{\text{ост.}}}{M_{\text{пост.}} + M_{\text{ост}}} * 100\%$$

Материалы отражаются по учетным ценам.

Сумма ТЗР по израсходованному материалу, которая должна быть списана на затраты определяется по формуле:

$$TЗР = \frac{M_{\text{изр.}} * \%TЗР}{100\%}$$

Списание ТЗР по отдельным видам материалов производится пропорционально учетной стоимости материалов исходя из отношения суммы величины ТЗР на начало месяца и текущих ТЗР (или отклонений) за месяц к сумме остатка материалов на начало месяца и поступивших материалов за месяц по учетной цене.

2. Инвентаризация производственных запасов, их переоценка.

Для обеспечения сохранности материальных ценностей в организациях не реже одного раза в год проводится инвентаризация. Составленные при проверке инвентаризационные описи типовой формы подписываются членами комиссии. Материально ответственные лица подтверждают правильность составления документа и дают расписку о том, что проверка произведена в их присутствии и претензий к комиссии нет.

Регулирование результатов инвентаризации определено ст. 12 Федерального закона «О бухгалтерском учете», Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и другими нормативными документами.

Выявленные излишки материальных ценностей приходуются на дебет счета 10 «Материалы» (по соответствующему субсчету), а их сумма зачисляется на финансовые результаты по кредиту счета 91 «Прочие доходы

и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы». Недостачи списываются на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» по фактической себестоимости (по частично испорченным материальным ценностям в сумме фактических потерь). На сумму недостач и порчи ценностей записи производятся по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с кредита счета 10 «Материалы» (по соответствующим

субсчетам). **Недостачи списываются с кредита счета 94**

«Недостачи и потери от порчи ценностей» следующим образом:

- в пределах предусмотренных в договоре величин — на счета учета материальных ценностей (при выявлении их на стадии заготовления); на счета учета затрат на производство (в пределах норм естественной убыли); на счета расходов на продажу (при выявлении их в процессе хранения и продажи);

- сверх норм естественной убыли, потерь от порчи, а также при хищении, когда установлены конкретные виновники, — на дебет счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 3 «Расчеты по возмещению материального ущерба»;

- сверх норм естественной убыли и потери от порчи, а также при хищении, когда конкретные виновники не установлены, либо при отказе суда во взыскании вследствие необоснованности исков — на дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Следует отметить, что списание недостач и хищений с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» на дебет счетов затрат на производство или расходы на продажу осуществляется по фактической себестоимости. Однако снабженческие, сбытовые и торговые организации, которые ведут учет недостающих ценностей по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» по продажным ценам, сумму списаний на расходы на продажу корректируют дополнительной записью со счета 42 «Торговая наценка» (на сумму скидок, накидок), приходящихся на стоимость недостающих ценностей.

Если недостачи с виновных лиц взыскиваются по ценам, превышающим балансовую стоимость материалов (фактическую себестоимость), то разница между этими ценами и фактической себестоимостью этих материалов отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 3 «Расчеты по возмещению материального ущерба» К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов».

По мере взыскания с материально ответственного лица или виновника недостачи причитающейся суммы эта разница списывается:

Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостачи, выявленные в процессе инвентаризации в текущем году, но относящиеся к прошлым периодам и признанные материально ответственными лицами, отражаются бухгалтерской записью:

Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов».

Одновременно на сумму недостач:

Д-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 3 «Расчеты по возмещению материального ущерба» К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

По мере погашения задолженности:

Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

В результате инвентаризации уточняются фактическое наличие и оценка материально-производственных запасов, что необходимо для составления отчетности.

Если организация проводит переоценку МПЗ, то ее результат утверждается руководителем организации и списывается сразу на счет 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету этого счета отражается сумма уценки, т. е. дебетуется счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуется счет 10 «Материалы», а по кредиту данного счета показывается сумма дооценки, т. е. дебетуется счет 10 «Материалы» и кредитуется счет 91 «Прочие доходы и расходы». В аналитическом разрезе к счету 91 «Прочие доходы и расходы» может быть открыт отдельный субсчет для отражения результатов переоценки. Соответственно, сальдо счета 91 «Прочие доходы и расходы» списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

При проведении инвентаризации перед составлением бухгалтерского баланса может быть выявлено снижение стоимости материальных ценностей по сравнению с их рыночной стоимостью (например, переоценка вследствие устойчивого снижения рыночных цен, снижение потребительских свойств при хранении запасов и т. п.).

Для обобщения информации об отклонениях стоимости сырья, материалов, топлива и других ценностей организациям предоставлено право формировать соответствующий резерв, отражаемый на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». Этот счет применяется также при выявлении снижения стоимости других средств в обороте: незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т. п. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой единице запасов либо по отдельным видам (группам) запасов. Не допускается создание разделов по таким укрупненным группам запасов, как основные материалы, вспомогательные материалы и т. п. Иными словами, организация осмотрительно страхует в отчетном периоде от необходимости признания в будущем убытков, которые относятся к данному отчетному периоду.

Образование резерва под снижение стоимости материальных ценностей отражается в учете записью:

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

В следующем отчетном периоде по мере списания материальных ценностей, по которым образован резерв, зарезервированная сумма

восстанавливается. При этом в учете производится запись по дебету счета 14 и кредиту счета 91. Аналогичная запись осуществляется при повышении рыночной стоимости материалов, по которым ранее был создан резерв. Аналитический учет по счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» ведется по каждому виду резервов.

Иными словами при использовании резерва в начале периода, следующего за отчетным, зарезервированная сумма восстанавливается, т. е. дебетуется счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и кредитуется счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы». Тем самым переходящие остатки материальных ценностей отражаются в учете не по сниженным ценам, а исходя из предположения, что они будут полностью израсходованы в течение следующего отчетного периода.

МПЗ показываются в бухгалтерском балансе по отдельным статьям в соответствии с их классификацией исходя из способа использования в производстве продукции (работ, услуг) и иной деятельности.

По состоянию на конец отчетного года МПЗ отражаются в балансе в зависимости от принятого метода оценки запасов при их выбытии, т. е. по себестоимости каждой единицы запасов, по средней себестоимости, по себестоимости первых или последних по времени приобретений.

В бухгалтерской отчетности подлежат раскрытию следующие положения учетной политики организации:

- методы оценки материально-производственных запасов по видам;
- изменение методов оценки материально-производственных запасов и результаты этих изменений;
- разница между фактической себестоимостью и стоимостью по ценам возможной продажи запасов, отнесенная на финансовые результаты организации, в случаях уменьшения продажных цен;
- нанесения ущерба ценностям; при наличии запасов в оценке, превышающей стоимость их возможной продажи, по состоянию на конец года.

Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости

Система учета производственных затрат и их классификация

План.

- 1. Понятие затрат, виды калькуляций.**
- 2. Классификация затрат на производство**
- 3. Классификация затрат по калькуляционным статьям**

1. Понятие затрат, виды калькуляций.

Затраты – это стоимость ресурсов, использованных на производство продукции, оказание услуг, выполнение работ за определенный отчетный период.

Расходы – это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов, возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации.

Издержки производства – это стоимостная оценка затрат на трудовые, финансовые и материальные ресурсы, израсходованные в процессе производства и реализации продукции.

Себестоимость продукции (работ, услуг) – стоимостная оценка используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Калькулирование – процесс расчета денежных затрат на единицу продукции или конкретного вида работы, услуги.

Объекты калькулирования – отдельные изделия, группы изделий, полуфабрикаты, работы и услуги, себестоимость которых определяется.

Калькуляционная единица – измеритель объекта калькулирования.

Виды калькуляций

Полная			
Производственная			↑
Цеховая		↑	
↑	↑	↑	
20 «Основное производство»	25 «Общепроизводственные расходы»	26 «Общехозяйственные расходы»	44 «Расходы на продажу»

2. Классификация затрат на производство

Классификационный признак	Классификация	Вид затрат
По экономической роли	Основные	Затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства
	Накладные	Образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управления им
По составу (однородности)	Одноэлементные	Затраты, состоящего из одного элемента
	Комплексные	Затраты, состоящие из нескольких элементов
По способу включения в себестоимость	Прямые	Связаны с производством определенного вида продукции и могут быть прямо и непосредственно отнесены на его себестоимость
	Косвенные	Затраты не могут быть прямо отнесены на себестоимость отдельных видов продукции и распределяются косвенно (условно)
По степени зависимости от объема производства	Переменные	Расходы, размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства продукции
	Условно-постоянные	Размер расходов почти не зависит от изменения объема производства продукции
По периодичности	Текущие	Расходы, которые имеют

возникновения		частую периодичность
	Единовременные	Однократные расходы
По участию в процессе производства	Производственные	Расходы, связанные с изготовлением товарной продукции и образующие ее производственную себестоимость
	Внепроизводственные	Расходы на продажу
По эффективности	Производительные	Затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства. Они планируются.
	Непроизводительные	Расходы, являющиеся следствием недостатков в технологии и организации производства. Непланируемые расходы.
По видам расходов	По экономическим элементам	Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных расходов); затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация ОС и НМА; прочие затраты
	По статьям калькуляции	<ol style="list-style-type: none"> 1. сырье и материалы 2. возвратные отходы 3. покупные полуфабрикаты 4. топливо и энергия на технологические цели 5. оплата труда производственных рабочих

		6. отчисления на социальные нужды 7. расходы на подготовку и освоение производства 8. общепроизводственные расходы 9. общехозяйственные расходы 10. потери от брака 11. прочие производственные расходы 12. расходы на продажу
По месту возникновения	По производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям	
По видам продукции (работ, услуг)	По видам продукции (работ, услуг)	

3. Классификация затрат по калькуляционным статьям

позволяет:

Определять себестоимость единицы готовой продукции

1. Распределять затраты по ассортиментным группам
2. Устанавливать объемы расходов по каждому виду работ, определить объемы расходов по производству (цехам), аппарату управления (управленческие, коммерческие и прочие)
3. Выявлять резервы снижения себестоимости
4. Назначать цену готовой продукции

Калькуляционный принцип группировки затрат заложен в основу плана счетов бухгалтерского учета. При группировке по статьям калькуляции затраты объединяются по месту их возникновения и направлениям использования. Современные системы учета затрат в производстве – direct-costing и standard-costing – основаны на калькуляционном принципе учета затрат. Система учета затрат direct-costing позволяет учитывать затраты точно по месту их возникновения, тем самым позволяет выделять прямые затраты и накладные расходы, соответственно, определять условно-переменные и условно-постоянные расходы предприятия, что в свою очередь позволяет рассчитывать безубыточные объемы производства и реализации.

Система standard-costing отличается от direct-costing тем, что в standard-costing появляются нормативы расходов, которые жестко лимитируются и контролируются руководством.

При производстве одного наименования продукции, или когда системы прямого учета сложны в использовании, применяется так называемый «котловой метод» учета себестоимости (аналогичен составлению сметы затрат) (absorption-costing). Однако этот метод можно считать устаревшим, т.к. если предприятие производит широкую номенклатуру продукции – «котловым способом» определить реальную цену единицы готовой продукции каждого наименования не представляется возможным. Справедливости ради следует отметить, что на российских предприятиях «котловой метод» списания себестоимости выпуска широко распространен до сих пор.

Группировка затрат может осуществляться по типовым калькуляционным статьям.

1. Сырье и материалы за вычетом возвратных отходов
2. Покупные п/ф и комплектующие изделия
3. Топливо на технологические цели
4. Энергия на технологические цели
5. Основная зарплата основных производственных рабочих (ОПР)
6. Дополнительная з/п ОПР
7. ЕСН
8. Расходы по эксплуатации и обслуживанию технологического оборудования (РСЭО)
9. Цеховые расходы (ЦР)
10. Общепроизводственные расходы (ОПР)
11. Затраты на освоение новых разработок, на организацию новых производств
12. Потери от брака (по допустимым нормам)
13. Прочие производственные расходы
14. Коммерческие, управленческие, внепроизводственные расходы (КР или УР или ВПР)

На каждом предприятии принята своя классификация затрат и могут применяться не все перечисленные статьи. Наиболее общие принципы отнесения затрат по статьям калькуляции рассмотрим подробнее.

По статьям 1,2,3,4 затраты включаются прямым счетом по действующим нормативам расхода и ценам приобретения без НДС.

Статья 5 «ОЗП (Основная зарплата основных производственных рабочих)» включает оплату труда по действующим системам начисления только рабочих основного производства.

Статья 6 «ДЗП (Дополнительная з/п ОПР) представляет процент от ОЗП», устанавливаемый каждым предприятием самостоятельно.

Статья 7 «ЕСН» определяется от начисленной суммы (ОЗП+ДЗП) в размере 35.6%

Статья 8 «РСЭО (Расходы по эксплуатации и обслуживанию технологического оборудования)» комплексная состоит из следующих затрат:

расходы всех видов энергии: пара, воды, тепла вспомогательных производств
расходы на смазочные и обтирочные материалы, связанные с проведением ремонтов технологического оборудования

з/п и ЕСН вспомогательных рабочих, занятых эксплуатацией, обслуживанием и ремонтом технологического оборудования
амортизацию технологического оборудования и транспортных средств внутрипроизводственного назначения

износ МБП (малоценные быстроизнашивающиеся предметы) – все списания мелких производственных расходов (стоимостью до 10 000 руб.)

Статьи с 1 по 8 в сумме образуют технологическую себестоимость.

Статья 9 «ЦР (Цеховые расходы)» включает следующие виды затрат:
ФОТ (фонд оплаты труда) цехового персонала по списочному составу цеха
ЕСН на начисленный ФОТ

амортизацию зданий, сооружений цехового назначения

расходы на ремонты (текущие, аварийные, капитальные) цеховых зданий и сооружений

расходы, связанные с охраной труда и техникой безопасности

расходы на спецодежду (приобретение, замену)

расходы, связанные с рационализаторской и изобретательской деятельностью

износ МБП по цеху (непроизводственного назначения)

прочие управленческие расходы цеха

Сумма затрат по статьям с 1 по 9 – это цеховая себестоимость

Статья 10 «ОПР (Общепроизводственные расходы – сч.25)»
или «ОХР (Общехозяйственные расходы сч.26)» - комплексная, состоит из:

ФОТ АУП

ЕСН на начисленный ФОТ

амортизации ОПФ общепроизводственного и общехозяйственного назначения

командировочных и представительских расходов, связанных с производственной деятельностью

расходов на содержание и обслуживание технических средств управления (ВЦ, КИПиА, систем связи, ЛВС, средства сигнализации и т.п.)

расходов на содержание и эксплуатацию зданий, сооружений общего назначения (коммунально-бытовые расходы – на отопление, освещение, водопровод, канализацию; расходы на ремонты зданий; расходы на охрану; оплата услуг телефонных, пейджинговых, сотовых, Интернет операторов связи)

процентов по кредитам банков на производственные нужды

расходов на улучшение качественных характеристик персонала (оплату услуг кадровых агентств по подбору кадров, оплату услуг обучающих центров подготовки, переподготовки, повышения квалификации персонала)

платежей по обязательному страхованию имущества (ст.263 НК РФ)

и прочих расходов (см. ст.260 НК РФ)

Статья 11 «Затраты на освоение новых разработок, на организацию новых производств» (см.ст.261,262 НК РФ) включает соответствующие расходы предприятия

Статья 12 «Потери от брака» включает расходы по исправлению или уничтожению последствий производственного брака по технологическим нормам, утвержденным для данного производства

Статья 13 «Прочие производственные расходы» включает затраты, не учтенные в статье 10.

Сумма затрат по статьям с 1 по 13 составляет производственную себестоимость продукции

Статья 14 «Коммерческие, управленческие, внепроизводственные расходы» также комплексная статья, включает следующие затраты предприятия:

на тару и упаковку, не включенные в ст.1

на транспортировку, доставку продукции потребителям

на рекламу

расходы сбытовой сети (содержание магазинов, складов готовой продукции, экспедиционные расходы, комиссионные, вознаграждения коммерческим представителям и т.п.)

командировочные, представительские расходы, не связанные с производственной деятельностью

прочие расходы системы сбыта, реализации готовой продукции

Сумма всех затрат предприятия (статьи с 1 по 14) – это полная себестоимость.

Бухгалтерские счета, используемые при организации учета производственных затрат

План.

- 1. Система счетов для учета затрат на производство**
- 2. Учет общепроизводственных расходов**
- 3. Учет общехозяйственных расходов**
- 4. Учет расходов будущих периодов и зарезервированных расходов**

1. Система счетов для учета затрат на производство.

Учет затрат основного производства организуется на счете 20 «Основное производство» по статьям затрат и видам выпускаемой продукции (работ, услуг). По дебету этого счета отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции (выполнением работ, оказанием услуг), а также потери от брака, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства.

Прямые расходы, связанные непосредственно с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг), списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда, и других счетов.

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства, списываются на счет 20 «Основное производство» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражается фактическая себестоимость готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) в корреспонденции со счетами 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи».

Остаток на счете 20 «Основное производство» показывает себестоимость незавершенного производства на конец отчетного периода.

В состав незавершенного производства включается продукция (работы, услуги), не прошедшая в организации всех стадий обработки, технологической приемки, испытаний, не укомплектованная, не сданная на склад готовой продукции или не принятая заказчиком. Аналитический учет затрат на счете 20 «Основное производство» ведут по видам затрат и видам выпускаемой продукции (работ, услуг), подразделениям организации. Информацию о затратах на производство продукции формируют по корреспондирующим счетам и составляют ведомость оборотов по счету 20 «Основное производство».

2. Учет общепроизводственных расходов

Учет общепроизводственных расходов организуется на счете 25 «Общепроизводственные расходы» по подразделениям организации и статьям расходов.

На этом счете отражаются следующие расходы:

- амортизационные отчисления на полное восстановление машин, оборудования, производственных зданий, сооружений, транспортных средств, инструментов, инвентаря производственного назначения;
- расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования;
- расходы на отопление, освещение и содержание производственных помещений;
- расходы на проведение всех видов ремонта оборудования, транспортных средств, зданий, сооружений производственного назначения;
- арендная плата за производственные помещения;
- оплата труда производственного персонала, занятого управлением производством и его обслуживанием;
- другие аналогичные расходы.

Расходы, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и др. и распределяются между выпущенной продукцией. Счет 25 «Общепроизводственные расходы» остатков не имеет.

Порядок распределения общепроизводственных расходов между отдельными объектами учета регулируется распорядительным документом организации по учетной политике.

3. Учет общехозяйственных расходов

Учет общехозяйственных расходов организуется на счете 26 «Общехозяйственные расходы» по местам возникновения затрат и статьям расходов.

На этом счете отражаются следующие расходы:

- административно-управленческие расходы;
- расходы на содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;
- амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств и нематериальных активов и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
- арендная плата за помещения общехозяйственного назначения;
- расходы по оплате информационных, аудиторских и консультационных услуг;
- другие аналогичные расходы.

Общехозяйственные расходы отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов с другими организациями и др.

Расходы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 90 «Продажи» и др. и распределяются между видами выпущенной продукции.

Аналитический учет на счете 26 «Общехозяйственные расходы» ведут по статьям, местам возникновения затрат и др.

Порядок распределения общехозяйственных расходов между отдельными объектами учета регулируется распорядительным документом об учетной политике организации.

4. Учет расходов будущих периодов и зарезервированных расходов

По отнесению к периоду затраты делятся на расходы будущих периодов (отложенные затраты) и зарезервированные расходы.

Расходы будущих периодов (отложенные затраты) – это затраты, понесенные организацией в отчетном периоде, но не признанные в качестве расходов данного периода, а рассматриваемые как активы.

К таким затратам могут относиться:

- затраты по подготовительным работам в добывающих отраслях;
- затраты на освоение новых видов производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы);
- затраты на освоение новых видов продукции, не предназначенной для серийного и массового производства, и др.

Эти затраты отражаются по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Они подлежат равномерному включению в затраты на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг) в последующие месяцы или годы. Порядок включения этих расходов в затраты отчетного периода организация устанавливает самостоятельно.

В бухгалтерском учете оформляются записи по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и кредиту счета 97.

Зарезервированные затраты – это затраты, которые еще не наступили фактически, но уже включены в затраты на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг), т. е. зарезервированы на плановую (прогнозируемую) сумму предстоящих затрат.

Цель резервирования затрат – равномерное включение предстоящих расходов в издержки производства или обращения отчетного периода.

Организация может создавать резервы:

- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- предстоящую оплату отпусков работникам;
- ремонт основных средств;
- выплату вознаграждений по итогам работы за год;
- гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;
- по сомнительным долгам;
- на другие цели, предусмотренные нормативными актами

Минфина России и отраслевыми инструкциями.

Созданию резервов обязательно отражается в учетной политике.

Начисление резервов оформляется записью по дебету счетов производственных затрат и кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в разрезе субсчетов.

Для определения величины резерва и сумм ежемесячных отчислений на формирование резерва бухгалтерия производит специальные расчеты. Использование резервов отражается записью по дебету счета 96 и кредиту счетов 60, 70 и др.

В конце года производится инвентаризация начисленных резервов в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

Если при инвентаризации в конце года выявлено, что начисленная сумма резерва меньше, чем фактические расходы, то производится доначисление; если фактические расходы меньше начисленного резерва, то излишне начисленный резерв сторнируется. По отдельным резервам, таким, как резерв на выплату за выслугу лет, по итогам работы за год, на оплату отпусков и т. п., на конец отчетного года может быть остаток, если при инвентаризации данного резерва установлено, что выплаты будут произведены в следующем отчетном году.

Сводный учет затрат на производство, на обслуживание производства и управление

План.

1. Организация учета затрат на производство.

2. Два подхода к учету затрат: с использованием счетов 20-29 или с использованием также счетов 30-39.

3. Учет незавершенного производства

1. Организация учета затрат на производство.

Сводный учет затрат на производство с целью определения фактической себестоимости готовой продукции можно пояснить на примере применения журнально-ордерной формы бухгалтерского учета.

Сводный учет затрат на производство при применении журнально-ордерной формы учета ведется в журнале-ордере № 10.

Вначале произведенные затраты отражают в различных ведомостях, где они группируются по видам продукции и по цехам. При отсутствии цеховой структуры сводный учет затрат на производство ведется по видам продукции.

Учет затрат цехов основного и вспомогательных производств осуществляется в ведомостях № 12, учет потерь в производстве осуществляется в ведомостях № 14, учет общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и резерва предстоящих расходов — в ведомостях № 15.

Указанные ведомости составляют на основании различных разработочных таблиц: разработочной таблицы № 1 «Распределение заработной платы и расхода материалов в промышленности», разработочной таблицы № 6 «Расчет амортизации основных средств в промышленности» и др.

Итоговые данные, сформированные в указанных ведомостях, переносятся в журнал-ордер № 10.

В случаях, когда ведомости № 12 составлялись по цехам или группам цехов, данные переносятся отдельно из каждой соответствующей ведомости.

Все расчетные, а также конечные показатели о затратах на производство по экономическим элементам и себестоимости выпущенной организацией продукции показываются в журнале-ордере № 10 в специальных таблицах,

Данный журнал-ордер позволяет подразделять затраты на следующие два вида:

- затраты по экономическим элементам (суммы по счетам 02, 05, 10, 69, 70 и др.);
- комплексные затраты (суммы по счетам 20, 23, 28, 96, 97).

Для получения общей суммы затрат на производство пр. элементам исключают внутренние обороты по перечислению затрат с одних производственных счетов на другие (списание с кредита счетов 23, 25, 26 на счет 20). Аналогично исключаются внутренние обороты по расходам будущих периодов и резервам предстоящих расходов

Журнал-ордер № 10 имеет продолжение в виде журнала-ордера № 10/1. в котором ведется учет затрат на производство, не включенных в журнал-ордер № 10.

Журнал-ордер № 10/1 содержит перечень тех же кредитуемых счетов, что и журнал-ордер № 10, но учитывает также и операции по дебету любого счета, за исключением производственных счетов.

В конечном итоге в журнал-ордер № 10/1 переносят итоговые данные из журнала-ордера № 10, и тем самым фиксируется общая сумма оборотов по кредиту счетов по учету материальных, трудовых и иных ресурсов и расходов.

Эти данные впоследствии служат основанием для записи оборотов в Главную книгу.

При использовании ЭВМ сводный учет производственных затрат можно осуществлять путем применения различных программ их учета.

2. Два подхода к учету затрат: с использованием счетов 20-29 или с использованием также счетов 30-39.

Раздел III "Затраты на производство" предназначен для обобщения информации о расходах по обычным видам деятельности организации, к которым в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99 относятся затраты организации, приходящиеся на проданные в отчетном периоде товары, продукцию, выполненные работы и оказанные услуги, в том числе связанные с предоставлением в пользование объектов интеллектуальной собственности, сдачей имущества в аренду и участием в уставных капиталах других организаций, если указанные виды деятельности являются предметом деятельности организации.

Группировка затрат внутри данного раздела может осуществляться на счетах 20-29 либо на счетах 20-39.

Во втором случае группировка затрат на счетах бухгалтерского учета осуществляется следующим способом:

- счета 20-29 используются для группировки расходов по статьям, местам возникновения и другим признакам, а также исчисления себестоимости продукции (работ, услуг);

- счета 30-39 используются для учета расходов по элементам расходов (материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств, прочие затраты).

Такой подход к формированию затрат позволяет организовать более детальный аналитический учет, дающий возможность получать оперативные данные о финансово-хозяйственном состоянии организации, усилить контроль за ходом производственного процесса, своевременно принимать решения и вносить необходимые коррективы в этот процесс. Состав счетов 20-39 и методика их использования устанавливается организацией исходя из особенностей деятельности, структуры и организации управления с учетом Методических рекомендаций, которые в настоящее время разрабатываются Минфином РФ.

Одним из самых трудоемких и ответственных участков бухгалтерского учета является учет затрат на производство продукции (работ, услуг). Согласно новому плану счетов учет таких затрат ведется на счетах 20-29. Однако параллельно он может вестись на счетах 30-39. Это – так называемые "отражающие" счета.

...счета 30-39 применяются для учета расходов по элементам расходов. Взаимосвязь учета расходов по статьям и элементам осуществляется с помощью специально открываемых отражающих счетов. Состав и методика использования счетов 20-39 при таком варианте учета устанавливается организацией исходя из особенностей деятельности, структуры, организации управления на основе соответствующих рекомендаций Министерства финансов Российской Федерации".

Распределение затрат

Расходы Организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности,
- прочие расходы.

Расходы по обычным видам деятельности в нашем случае разделяются на:

- профильные виды деятельности,
- непрофильные виды деятельности.

Под профильными видами деятельности подразумеваются те виды деятельности, которые

непосредственно связаны с оказанием услуг связи - это услуги основного производства (например, предоставление доступа к ГТС, предоставление местного/международного телефонного соединения, услуги

телевидения/радиовещания, внутренние/междугородные телеграммы и т.д.). Все остальные обычные виды деятельности являются непрофильными. Это такие виды деятельности как услуги вспомогательных производств (например, транспортные услуги, услуги ремонта телефонных аппаратов, полиграфическая/издательская деятельность и т. д.) и услуги обслуживающих производств и хозяйств (например, услуги учреждений отдыха, услуги сельских и животноводческих хозяйств, услуги амбулаторно-поликлинического учреждения и т. д.).

Рассмотрим формирование и учет расходов организации по профильным видам деятельности.

Расходы организации по обычным видам деятельности являются совокупностью затрат, включенных в полную себестоимость проданных услуг, работ, продукции. Для целей бухгалтерского учета затраты учитываются отдельно по видам услуг, работ и производимой продукции, которые являются объектами калькулирования. Для целей распределения затрат на объекты калькулирования организация использует метод учета по процессам, предусматривающий дифференцированный учет затрат по каждому производственному процессу.

План счетов бухгалтерского учета организации разработан таким образом, чтобы можно было учесть хозяйственные операции в разрезе производственных процессов и видов деятельности.

Для целей распределения затрат по профильным видам деятельности на объекты калькулирования процессы подразделяются на:

- основные производственные процессы,
- вспомогательные производственные процессы,
- совместные производственные процессы.

К основным производственным процессам относятся процессы, совершаемые непосредственно по оказанию услуг связи. В бухгалтерском учете для данных операций предусмотрен счет 30 «Основные производственные процессы», к которому открываются субсчета по процессам, являющимся составными частями данного общего процесса. Так, затраты, распределяемые на оборудование, подразделены на виды оборудования (например, субсчет «Эксплуатация, контроль состояния, техническое обслуживание и ремонт городских цифровых АТС»). Затраты, распределяемые на услуги, группируются по видам оказываемых услуг (например, субсчета «Заключение договора с абонентом местной телефонной связи», «Маркетинг услуг подвижной связи») по маркетингу, по предоставлению в пользование каналов, и т.д.

К вспомогательным производственным процессам относятся процессы, необходимые для осуществления основных и совместных производственных процессов и опосредованно связанные с оказанием услуг связи. В бухгалтерском учете для данных операций предусмотрен счет 31 «Вспомогательные производственные процессы», к которому открываются субсчета по процессам, являющимися составными частями данного общего процесса (например, субсчета «Эксплуатация зданий и сооружений», «Эксплуатация оргтехники и других внеоборотных активов»).

К совместным производственным процессам относятся процессы, необходимые для осуществления основных производственных процессов, но не связанные с оказанием услуг связи. В бухгалтерском учете для данных операций предусмотрен счет 32 «Совместные производственные процессы», к которому открываются субсчета по процессам, являющимися составными частями данного общего процесса (например, субсчета «Общее руководство организацией связи», «Учет, отчетность и аудит», общему маркетингу и т.д.).

Отнесение затрат на производственные процессы и распределение затрат на объекты калькулирования производится на основании пропорций, рассчитываемых исходя из данных о количественных показателях производственной деятельности Организации, называемых базами распределения. Базами распределения являются функциональный эквивалент и условная цифровая сеть, данные об организационно-функциональном строении Организации, данные о текущей производственной деятельности Организации.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг, изготовлением и продажей продукции приобретением и продажей товаров. Учет расходов по обычным видам деятельности должен обеспечивать их группировку по следующим элементам:

- материальные затраты;
 - затраты на оплату труда;
 - отчисления на социальные нужды;
 - амортизация;
- прочие затраты.

3. Учет незавершенного производства

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 (Сгп) определяется по формуле:

Сгп = НП на начало месяца + затраты за месяц – 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. 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 строительно-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 каждому отдельному виду работ, конструктивным элементам, оборудованию и т. п.

Результаты инвентаризации отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

- излишки: Д 20 К 91-1 – по рыночной стоимости;
- недостача: Д 94 К 20.

Затем стоимость недостачи отражается:

- в пределах норм естественной убыли – Д 20 К 94
- сверх норм естественной убыли – Д 73/2 К 94.

Особенности учета и распределения затрат вспомогательных производств

План.

- 1. Учет затрат вспомогательного производства**
- 2. Учет непроизводительных расходов и потерь**
- 3. Учет затрат на обслуживающих производств и хозяйств**

1. Учет затрат вспомогательного производства

Учет затрат вспомогательных производств организуется на счете 23 «Вспомогательные производства» по видам производств. Вспомогательными являются производства, обеспечивающие организацию всеми видами энергии, транспортным обслуживанием, инструментом, запчастями, производящие все виды ремонтов.

По дебету счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции (выполнением работ, оказанием услуг), а также потери от брака, косвенные расходы, связанные с управлением производством и его обслуживанием.

Прямые расходы списываются на счет 23 «Вспомогательные производства» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и других счетов.

Косвенные расходы, связанные с управлением производством и его обслуживанием, списываются на счет 23 «Вспомогательные производства» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». По кредиту счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются суммы фактической себестоимости готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг), которые списываются с этого счета в дебет счетов 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи».

Остаток на счете 23 «Вспомогательные производства» показывает себестоимость незавершенного производства на конец отчетного периода.

В состав незавершенного производства включается продукция (работы, услуги), не прошедшая в организации всех стадий обработки, технологической приемки, необходимых испытаний, не укомплектованная, не сданная на склад готовой продукции или не принятая заказчиком.

Аналитический учет на счете 23 «Вспомогательные производства» ведется по видам производств. По окончании месяца составляется ведомость распределения услуг вспомогательных производств и хозяйств, в которой

указывают цехи — потребители услуг, наименования вспомогательных цехов, количество отпущенной ими продукции или оказанных услуг соответствующим цехам-потребителям, ее себестоимость.

2. Учет непроизводительных расходов и потерь

Производственный брак — это продукция, не соответствующая по качеству стандартам, техническим условиям и другой нормативно-технической документации из-за наличия дефектов.

Брак является непроизводительным расходом материальных и трудовых ресурсов.

В зависимости от вида брака он подразделяется:

- на исправимый (частичный) брак;
- на неисправимый (окончательный, полный) брак.

К исправимому браку относится продукция, которую технически возможно и экономически целесообразно исправить. Неисправимый брак — это продукция с такими дефектами, устранение которых невозможно и экономически не выгодно.

По месту обнаружения различают внутренний и внешний брак.

Внешним браком считается продукция, возвращенная покупателем. Внутренний брак это брак, обнаруженный в организации до отправки продукции к покупателю.

Выявленный брак оформляется извещениями или актами, составляемыми работниками отдела технического контроля или аналогичных служб.

Производственный брак может возникнуть по вине рабочих, разработчиков продукции, поставщиков сырья и материалов и др.

Потери организации от частичного брака складываются из следующих расходов, связанных с исправлением брака:

- дополнительный расход материалов;
- заработная плата работников, исправляющих брак;
- сумма начислений на заработную плату работников, исправляющих брак (единый социальный налог и др.);
- часть общехозяйственных расходов, приходящаяся на расходы по исправлению брака.

Учет брака в производстве организуется на счете 28 «Брак в производстве»:

— по дебету собираются затраты по выявленному внутреннему и внешнему браку (стоимость неисправимого брака, расходы по исправлению брака и т.п.);

- по кредиту – суммы, относимые на уменьшение потерь от брака:
 - стоимость забракованной продукции по цене возможного использования;
 - суммы, подлежащие удержанию с виновников брака;

- суммы подлежащие взысканию с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов, полуфабрикатов, в результате использования которых был допущен брак, и т.п.;
- суммы, списываемые на затраты по производству как потери от брака.

Аналитический учет на счете 28 «Брак в производстве» ведется по подразделениям организации, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака.

В состав непроизводительных расходов включаются потери от простоев, которые относятся на счет 25 «Общепроизводственные расходы» или 26 «Общехозяйственные расходы» в зависимости от того, на какой стадии производства они произошли и по каким причинам. Простои могут быть вызваны внутренними причинами (по вине организации), внешними причинами (по вине поставщиков, подрядчиков), стихийными бедствиями.

Простои оформляются простойным листком, в котором указываются время простоя, его причины, причитающаяся рабочим сумма заработной платы и другие сведения.

В состав потерь от простоев по внутренним и внешним причинам включаются оплата труда производственных рабочих за время простоя, начисления единого социального налога, стоимость сырья, материалов, топлива и энергии, непроизводительно затраченных за это время. Потери от простоев по внутренним причинам входят в состав общепроизводственных расходов.

В состав потерь от простоев по внешним причинам включаются вышеперечисленные расходы и соответствующая доля общепроизводственных расходов. Потери от простоев по внешним причинам относятся на виновные организации или на общехозяйственные расходы, если они не подлежат возмещению.

Потери от простоев, вызванных стихийными бедствиями, включают в состав чрезвычайных расходов.

3. Учет затрат на обслуживающих производств и хозяйств

Бухгалтерский учет затрат, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг (далее — продукции) обслуживающими производствами и хозяйствами организации, осуществляется в том же порядке, что и для продукции основного производства.

Для учета затрат, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами организации, используется активный счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

На данном счете могут быть отражены затраты состоящих на балансе организации обслуживающих производств и хозяйств, деятельность которых не связана с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг), явившихся целью создания данной организации:

жилищно-коммунального хозяйства (эксплуатация жилых домов, общежитий, прачечных, бань и т. п.);

пошивочных и других мастерских бытового обслуживания;
столовых и буфетов;

детских дошкольных учреждений (садов, яслей);

домов отдыха, санаториев и других учреждений оздоровительного и культурно-просветительного назначения.

Все затраты, включаемые в себестоимость продукции обслуживающих производств и хозяйств, аналогично порядку, принятому для продукции основного производства, целесообразно подразделять на прямые и косвенные расходы.

По дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств для нужд обслуживающих производств и хозяйств.

Прямые расходы учитываются по дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в корреспонденции с кредитом счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.

Расходы вспомогательных производств в порядке распределения списываются на счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» с кредита счета 23 «Вспомогательные производства».

Распределение затрат вспомогательных производств может осуществляться пропорционально прямой заработной плате производственного персонала, занятого в данном виде деятельности, пропорционально сумме прямых затрат по данному виду деятельности в общей сумме прямых затрат и др.

выбранный метод распределения указанных расходов должен быть отражен в учетной политике организации.

По кредиту счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Эти суммы списываются с кредита счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в дебет счетов:

учета материалов и готовой продукции, выпущенных обслуживающими производствами и хозяйствами (счет 10 «Материалы» и 43 «Готовая продукция»);

учета затрат подразделений — потребителей работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами (счета 23

«Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»);

счета 90 «Продажи» (при продаже сторонним организациям и лицам работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами) и др.

Остаток по счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» ведется по каждому обслуживаемому производству и хозяйству и по отдельным статьям затрат этих производств и хозяйств.

В большинстве случаев деятельность обслуживающих производств и хозяйств убыточна.

В бухгалтерском учете все суммы убытков, полученных по объектам обслуживающих производств и хозяйств организации, объектам жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы, учитываются в общем порядке и отражаются в конечном итоге по дебету счета 99 «Прибыли и убытки».

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Начислена амортизация по объекту ОС, используемому в обслуживающих производствах и хозяйствах	29	02
2	Списаны материалы на нужды обслуживающих производств и хозяйств	29	10
3	Отнесена на себестоимость продукции (работ, услуг.) обслуживающих производств и хозяйств стоимость выполненных работ (услуг), осуществленных сторонними организациями	29	60
4	Отражена оплата труда работников обслуживающих производств и хозяйств и суммы ЕСН	29	69,70
5	Часть расходов вспомогательных производств в порядке распределения отнесена на себестоимость продукции (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств	29	23
6	Отражена продажная стоимость продукции (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств	62	90-1
7	Отражена сумма НДС, предъявленная покупателям продукции (работ, услуг)	90-3	68-1
8	Списана фактическая себестоимость продукции (работ, услуг)	90-2	29
9	Определен финансовый результат (убыток) от поступлений, связанных с		

реализацией продукции (работ, услуг)

Калькуляция себестоимости продукции (работ, услуг)

План.

1. Сущность себестоимости и ее калькуляция, виды калькуляции и их характеристика
2. Методы калькулирования себестоимости.

1. Сущность себестоимости и ее калькуляция, виды калькуляции и их характеристика.

В русском языке слово «калькуляция» (от латин *calculatio*-вычисление) появилось во 2-ой половине 19 века и означает исчисление себестоимости. Калькуляция как элемент бухгалтерского учёта существовала не всегда, ее возникновение непосредственно связано с развитием производительных сил общества.

В современной экономической литературе калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг) В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции.

Задача калькулирования – определить издержки, которые приходятся на единицу их носителя, т.е на единицу продукции, предназначенной для реализации, а так же для внутреннего потребления.

Конечным результатом - калькулирования является составление калькуляций. В зависимости от целей калькулирования различают плановую, сметную и фактическую калькуляции. Все они отражают расходы на производство и реализацию единицы конкретного вида продукции в разрезе калькуляционных статей.

В системе управления себестоимостью продукции на предприятиях применяются различные виды калькуляций себестоимости продукции. По времени составления они подразделяются на предварительные и последующие. К предварительным относятся прогнозная, проектная, плановая, сметная и нормативная калькуляции, составляемые до процессов изготовления продукции, выполнения работ и оказания услуг. К последующим относится фактическая калькуляция, составленная после изготовления продукции.

Прогнозная калькуляция составляется на основе прогнозных норм и нормативов для характеристики предполагаемых затрат на выпуск продукции (работ, услуг) в нескольких вариантах. Наилучший из них служит основой для составления проектных, плановых, сметных и нормативных калькуляций.

Проектная калькуляция предназначается для экономического обоснования нового строительства, расширения и реконструкции действующих предприятий, производств и цехов, модернизации оборудования, выпуска новых видов Изделий, разработки новых технологических процессов, внедрения изобретений и рационализаторских предложений. Она

составляется исходя из сравнительно узкого круга данных для расчета себестоимости продукции: производительность оборудования, выпуск продукции, удельные нормы расхода материальных ресурсов, прогнозные цены, сметная стоимость основных фондов, проектируемая численность работающих. Этими условиями определяется номенклатура элементов себестоимости и способы их исчисления.

Плановая калькуляция составляется на основе прогнозных, допустимых прогрессивных норм и экономических нормативов на год и по кварталам и представляет собой задание предприятию и его подразделениям по предельной величине затрат на производство соответствующих видов продукции, работ и услуг.

Сметная калькуляция является разновидностью плановой калькуляции. Она составляется на изделия и работы, выполняемые в разовом порядке. Сметная калькуляция используется для установления цен, расчетов с заказчиками и обоснования затрат на изготовление продукции.

Нормативная калькуляция — это расчет себестоимости на основе действующих на начало месяца норм и нормативов затрат. В отличие от плановой нормативная калькуляция выражает уровень себестоимости на момент ее составления. Она использует нормы и нормативы затрат, отражающие достигнутый уровень техники, технологии, организации производства и труда.

Нормативная калькуляция используется для управления, контроля и анализа производственных процессов, исчисления фактической себестоимости продукции, выявления отклонений от действующих норм затрат, причин, виновников и мест их возникновения, оценки эффективности внедренных организационно-технических мероприятий.

Фактическая калькуляция — это расчет фактической себестоимости изготовленной продукции. Она составляется по данным бухгалтерского учета затрат по калькуляционным статьям расходов, предусмотренных планом. В ней отражаются также расходы и потери, не предусмотренные плановой калькуляцией.

Фактическая калькуляция отражает сложившийся уровень себестоимости по отдельным видам расходов, служит средством контроля за уровнем себестоимости продукции, позволяет оценить прогрессивность прогнозных и действующих норм расхода ресурсов предприятия и эффективность использования самих ресурсов, а также является важнейшим источником информации для планирования и экономического анализа.

2. Методы калькулирования себестоимости.

Нормативный метод калькулирования себестоимости.

Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции может вестись с использованием элементов нормативного метода или без них. Применение нормативного метода возможно при четкой организации

производства, отлаженности технологических процессов, наличии технически обоснованных норм расхода ресурсов.

Основанием нормативного метода учета являются нормативные калькуляции, т. е. калькуляции изделий, исчисленные по действующим на начало отчетного периода нормам. Себестоимость продукции, определенная на основе нормативных калькуляций, называется нормативной.

При нормативном методе отдельно выявляются:

- затраты по действующим нормам;
- отклонения от действующих норм.

Действующими нормами называются нормы, по которым в данное время осуществляется отпуск материалов на рабочие места и производится оплата рабочим за выполненную работу.

Отклонениями от норм по расходу материалов называются отступления от норм при расходовании материалов в производстве. Дополнительный отпуск материалов обычно осуществляется по специальным требованиям с красной сигнальной диагональной полосой. Отклонениями от норм по заработной плате являются выплаты за работы, не предусмотренные технологическим процессом, а также разного рода доплаты вследствие несоответствия инструментов, обработки сырья пониженного качества и пр. Такие отклонения оформляются доплатами листками по заработной плате.

В связи с тем что действующие нормы изменяются по мере освоения производства и улучшения использования материальных и трудовых ресурсов, на предприятиях (в организациях) ведется регистрация и учет изменений норм. Это обеспечивает тождество действующих норм в технической и нормативной документации. При изменении норм на 1-е число каждого месяца производится перерасчет затрат в незавершенном производстве (НП) по новым нормам, установленным на начало месяца. При снижении норм затраты в НП по нормам уменьшаются, и сумма уменьшения этих затрат отражается как появившиеся затраты по изменениям норм.

Показный метод калькулирования себестоимости.

Используется в индивидуальном или мелкосерийном производстве.

Объект калькулирования – отдельный производственный заказ, открываемый заранее на определенное количество продукции, на конкретную работу (услугу).

Каждому заказу присваивается номер, который указывается на всех документах по затратам, относящимся к данному заказу (лимитно-заборные карты и требования на материалы, маршрутные листы и пр.).

Фактическая себестоимость продукции, изготавливаемой по заказу, определяется после его выполнения.

Себестоимость заказа определяется суммой всех затрат производства со дня его открытия до дня выполнения и закрытия. Окончание работ по заказам должно быть зафиксировано в накладной или акте на сдачу выполненных работ, готовых изделий. Затем заказ закрывается и выписка документов с обозначением номера закрытого заказа прекращается.

Попередельный метод калькулирования себестоимости.

Передел – это совокупность технологических операций, которая завершается выработкой промежуточного продукта (полуфабриката) или получением законченного готового продукта. Перечень переделов определяется, исходя из особенностей технологического процесса. Полуфабрикаты, изготовленные в одном переделе, последовательно передаются по установленному технологическому процессу на следующий передел до превращения их в готовые изделия.

Этот метод широко используется в массовом, крупносерийном производстве, где производственный процесс состоит из последовательных стадий (переделов), перерабатывающих исходный материал от начала обработки до получения из него готового изделия (предприятия текстильной, химической, металлургической промышленности и др. отраслей).

Объектом калькулирования является вид или группа продукции каждого передела, объектом учета затрат – передел.

Попроцессный метод калькулирования себестоимости

Внутри каждого передела может осуществляться учет по процессам, стадиям и другим элементам технологического процесса. Такая методика называется попроцессной, пофазной или постадийной. Сущность попроцессного метода учета, затрат заключается в сборе информации о затратах на протяжении всего процесса производства по отношению к определенным видам продукции. Этот метод применяется в добывающих отраслях промышленности (угольной, горнорудной, газовой, нефтяной, лесозаготовительной и др.) и в энергетике. Кроме того, он может использоваться в перерабатывающих отраслях с простейшим технологическим циклом производства (цементной промышленности, на предприятиях по производству асфальта и др.). Перечисленные отрасли характеризуются массовым типом производства, непродолжительным

производственным циклом, ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции (оказываемых услуг), единой единицей измерения и калькулирования, полным отсутствием либо незначительными размерами незавершенного производства. В итоге выпускаемая продукция одновременно и объект учета затрат, и объект калькулирования. К особенностям попроцессного метода калькулирования себестоимости относится аккумуляция производственных затрат по подразделениям безотносительно к отдельным заказам, а также списание их за календарный период, а не за время, необходимое для выполнения заказа. При таком методе предполагается, что затраты на материалы осуществляются в начале производственного процесса, а добавленные затраты распределяются равномерно в течение всего производственного цикла. Калькулирование затрат осуществляется методом усреднения, или ФИФО. При калькулировании затрат этим методом рассматриваются единицы продукции в незавершенном производстве на начало периода как начатые и законченные в течение отчетного периода. Согласно принципу ФИФО, единицы продукции в незавершенном производстве на начало периода будут завершены до того, как новые изделия поступят в обработку. Попроцессный метод калькулирования себестоимости основан на трех аналитических таблицах: расчета условного объема производства, себестоимости единицы продукции и итоговой себестоимости. Используя информацию, содержащуюся в этих таблицах, определяют ту часть затрат, которая относится на готовую продукцию, и ту часть, которая остается в незавершенном производстве на конец отчетного периода. Позаказный и попроцессный методы - это два основных традиционных подхода к калькулированию себестоимости. Все остальные методы учета затрат и калькулирования себестоимости базируются на концепциях этих двух методов. Однако их использование не совсем способствует усилению контрольных функций учета. Эти недостатки могут быть устранены при использовании нормативного метода организации учета затрат.

Тема 2.3. Учет готовой продукции и ее реализации

Характеристика готовой продукции, ее оценка и синтетический учет

План.

1. Понятие и оценка готовой продукции (работ, услуг).
2. Учет выпуска готовой продукции (работ, услуг).
3. Учет товаров и торговой наценки.

1. Понятие и оценка готовой продукции (работ, услуг).

Готовой продукцией считается продукция, прошедшая все стадии технологической обработки, необходимые испытания, укомплектованная, соответствующая условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством.

Работы и услуги – это стоимость различных работ или услуг, выполненных и оказанных сторонними организациями и лицам, а так же работникам организации на условиях оплаты.

Готовая продукция оценивается в учете или по фактической или по нормативной себестоимости. В этой же оценке она отражается в балансе предприятия. Оценка по фактической производственной себестоимости применяется в индивидуальном производстве продукции. Для других производств используются учетные цены, в качестве которых могут быть применены отпускные цены или плановая себестоимость.

Готовая продукция должна сдаваться на склад по **сдаточной накладной**. Крупногабаритные изделия и продукция, сдача которой на склад затруднена по техническим причинам, принимаются представителем покупателя в месте изготовления, комплектации или сборки или отгружаются непосредственно с этих мест. Выполненные работы оформляются **актом сдачи - приемки**.

На складе готовая продукция учитывается в натуральном выражении в **карточках складского учета**. Организация учета готовой продукции должна обеспечить формирование информации о наличии и движении готовой продукции по местам хранения и материально ответственным лицам. В установленные сроки бухгалтер проверяет порядок ведения карточек, первичные документы сдают в бухгалтерию, где на их основании составляют ведомость выпуска готовой продукции. По данным аналитического и синтетического учета готовой продукции составляется бухгалтерская отчетность.

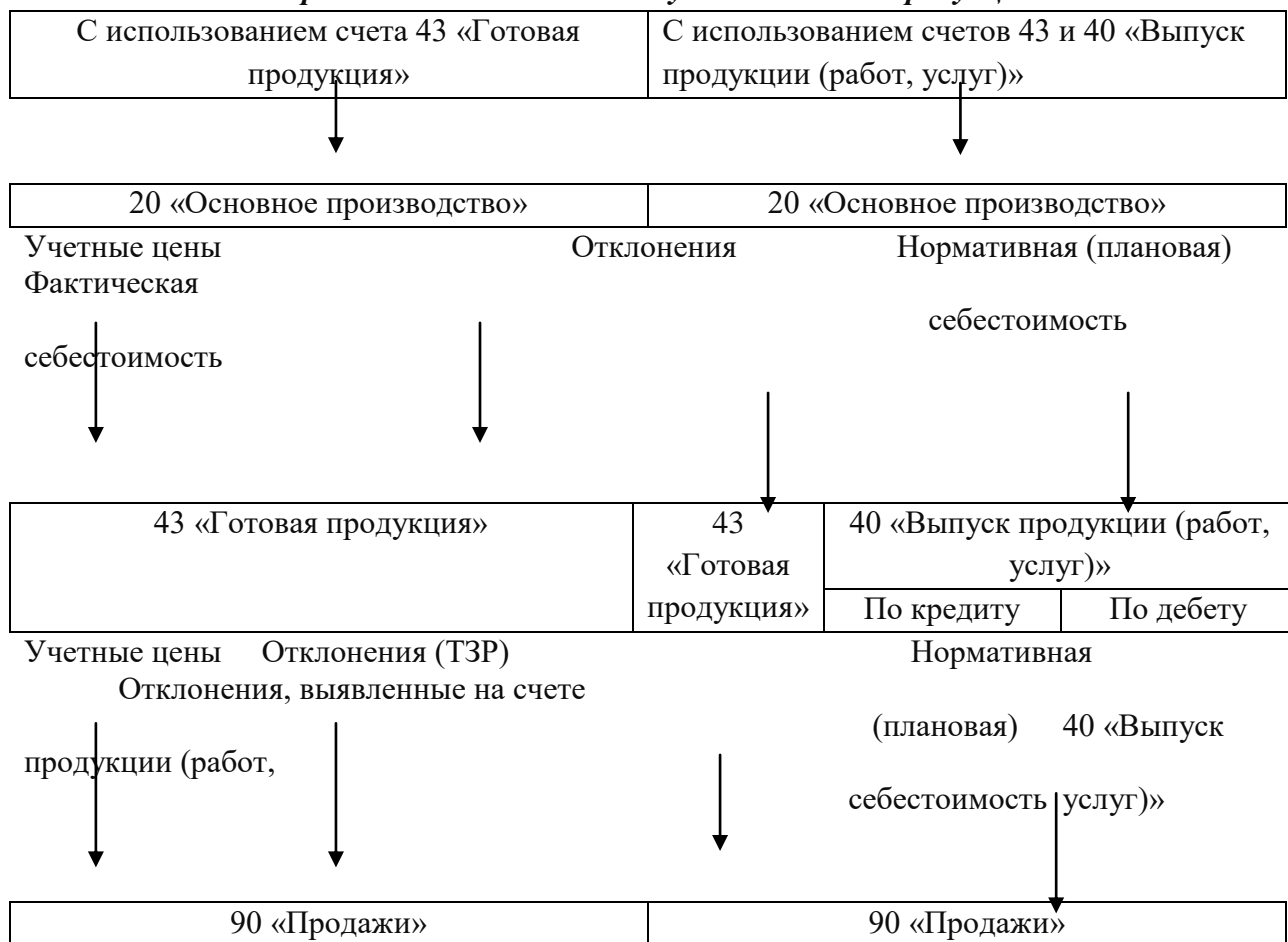
Продукцию продают на основании заключенных с заказчиками договоров, в которых предусматриваются условия поставки. Готовую

продукцию отпускают покупателям (заказчикам) *по накладным*. Основанием для оформления накладной (приказа-накладной) на отпуск готовой продукции является распоряжение руководителя организации или уполномоченного им лица. Накладная должна выписываться в количестве экземпляров, достаточном для осуществления контроля за отгрузкой (вывозом) готовой продукции. На основании накладных выписываются *счета-фактуры* в двух экземплярах, один из которых направляется покупателю, другой остается у организации-поставщика.

2. Учет выпуска готовой продукции (работ, услуг).

Выпуск готовой продукции организация учитывает на счете 43 «Готовая продукция» либо с применением счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Варианты синтетического учета готовой продукции



Учет готовой продукции на счете 43 «Готовая продукция». Оценка готовой продукции, используемая в текущем учете, предусматривается в распорядительном документе об учетной политике организации. Наиболее распространенным методом является оценка готовой продукции по фактической производственной себестоимости.

Фактическую производственную себестоимость можно определить лишь по окончании отчетного периода — месяца. Движение готовой продукции происходит ежедневно, поэтому в текущем бухгалтерском учете используется условная оценка готовой продукции, так называемая **учетная цена**, в качестве которой могут применяться фактическая производственная себестоимость, нормативная производственная себестоимость, договорные цены и другие виды цен.

Применение нормативной себестоимости целесообразно в массовом и серийном производствах и при большой номенклатуре готовой продукции. Использование учетных цен удобно для осуществления оперативного учета движения готовой продукции и единства оценки при планировании и аналитическом учете продукции.

Фактическая производственная себестоимость применяется в качестве учетной цены, в единичном и мелкосерийном производстве, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.

Договорные цены применяются в качестве учетных цен преимущественно при стабильности таких цен.

Если учет готовой продукции ведется по учетным ценам, то разница между фактической себестоимостью и стоимостью готовой продукции по таким ценам отражается на счете 43 «Готовая продукция», субсчет 2 «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены».

Отклонения учитываются в разрезе номенклатуры, либо отдельных групп готовой продукции, либо по организации в целом. Превышение фактической себестоимости над учетной ценой отражается по дебету указанного субсчета и кредиту счетов учета затрат. Если фактическая себестоимость ниже учетной стоимости, разница отражается сторнировочной записью.

Оценка готовой продукции (работ, услуг) **по нормативной** (плановой) производственной себестоимости предполагает использование в бухгалтерском учете счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Этот счет предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции (сданных заказчикам работах, оказанных услугах) за отчетный период, а также для выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции (работ, услуг) от нормативной (плановой) себестоимости.

По дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции (сданных работ, оказанных услуг), по кредиту — нормативная

(плановая) производственная себестоимость.

Сопоставление дебетового и кредитового оборотов по счету 40 на последнее число месяца позволяет определить отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой) производственной себестоимости, которое подлежит списанию в дебет счета 90 «Продажи». Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» ежемесячно закрывается и сальдо не имеет.

3. Учет товаров и торговой наценки.

Для учета товаров планом счетов бухгалтерского учета предусмотрен счет

41 «Товары». Это применяется в основном организациями торговли или организациями, оказывающими услуги общественного питания для отражения материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для дальнейшей продажи без дополнительной обработки.

Товары принимаются к бухгалтерскому учету по *фактической себестоимости* (покупная стоимость, услуги консультационного и информационного характера, а также вознаграждения посредникам, затраты по доставке, погрузке, разгрузке и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением).

Товары, внесенные в качестве вклада в уставный капитал, оцениваются учредителями по согласованной стоимости.

Безвозмездно полученные товары отражаются в учете по рыночной стоимости на дату оприходования.

При выбытии товаров их оценка проводится одним из следующих методов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения товаров (ФИФО).

Метод оценки товаров отражается в учетной политике предприятия.

По дебету отражается поступление товаров, т. е. оприходование прибывших на склад товаров и тары по стоимости их приобретения. По кредиту отражается выбытие товаров при признании в бухгалтерском учете выручки от продажи товаров или фактическом их отпуске (отгрузке).

Товары, принятые на ответственное хранение, учитываются на забалансовом

счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», или эти товары со счет 41 не списываются, а учитываются отдельно.

К счету 41 могут быть открыты следующие субсчета:

- 41/1 «Товары на складах»;
- 41/2 «Товары в розничной торговле»;
- 41/3 «Тара под товаром и порожняк»;
- 41/4 «Покупные изделия».

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

Основными документами на поступление товаров служат: счет-фактура, товарно-транспортные накладные и т. д. Оприходование товаров на предприятии фиксируется в карточках учета товаров, которые ведет кладовщик по каждому наименованию товара.

В организациях *оптовой торговли* реализация товаров оформляется счетами-фактурами, товарно-транспортными накладными и другими аналогичными документами. Кроме того, представитель покупателя должен предоставить доверенность, на основании которой производится отгрузка и оформляются сопроводительные документы.

В организациях *розничной торговли* приход и расход товаров фиксируется в товарных отчетах, которые затем сдают в бухгалтерию. В бухгалтерии эти данные фиксируются в регистрах аналитического и синтетического учета, в частности, это ведомость по учету движения материальных ценностей, товаров и тары и Ж.-О. № 10 (11).

Хозяйственные операции по учету движения товаров:

- Оприходованы товары, покупная стоимость которых сформирована на счете 15 –
Д 41 К 15;
- Переданы товары со склада в розничную торговлю – Д 41/2 К 41/1;
- Начислена торговая наценка – Д 41 К 42;
- Оприходованы приобретенные товары – Д 41 К 60,76;
- Оприходованы товары, приобретенные через подотчетных лиц – Д 41 К 71;
- Оприходованы товары, внесенные в счет вклада в уставный капитал – Д 41 К 75;
- Оприходованы товары, выявленные при инвентаризации (излишки) – Д 41 К 91;
- Товары переведены в категорию материалов для использования в качестве сырья – Д 10 К 41;
- Товары использованы в основном производстве – Д 20 К 41;
- Списана стоимость товаров, использованных на расходы по продажам – Д 44 К 41;
- Переданы товары структурным подразделениям – Д 79 К 41;
- Списана себестоимость реализуемых товаров – Д 90 К 41;

- Выявлена недостача товаров при инвентаризации – Д 94 К 41;
- Списаны товары, утраченные в результате чрезвычайных ситуаций – Д 91 К 41.

Учет торговой наценки ведется на счете 42 «Торговая наценка» и применяется организациями розничной торговли для учета торговых наценок на товары, если их учет ведется по продажным ценам.

По кредиту счета 42 отражается начисление торговых наценок при оприходовании товаров. Списание наценки методом «красное сторно» по проданным, отпущенным или списанным товарам, вследствие естественной убыли, брака, порчи, недостачи и т.п.

Аналитический учет по счету 42 ведется отдельно по суммам скидок (наценок) и разницы в ценах, относящихся к товарам в организациях, осуществляющих розничную торговлю, и к товарам отгруженным. Синтетический учет ведется в Ж.-О. № 11.

Хозяйственные операции по учету торговой наценки:

- Начислена торговая наценка при оприходовании товаров – Д 41 К 42;
- Списана торговая наценка, относящаяся к проданным товарам («красное сторно») – Д 90 К 42;
- Списана торговая наценка по недостающим товарам («красное сторно») – Д 94 К 42;
- Списана торговая наценка по товарам, используемым в расходы на продажу («красное сторно») – Д 44 К 42.

Учет реализации готовой продукции, (работ, услуг)

План.

1.Отгрузка (отпуск) продукции, работ и услуг покупателям и заказчикам.

2.Общая схема отражения операций по счету 45 Товары отгруженные

1.Отгрузка (отпуск) продукции, работ и услуг покупателям и заказчикам.

Отгрузка продукции производится:

- по *договору купли-продажи* – одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель – принять имущество и уплатить за него определенную денежную сумму (цену);
- по *договору поставки* – поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется в установленные сроки (срок) передать в собственность покупателю производимые или закупаемые им товары, предназначенные для использования в предпринимательской деятельности или иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним или иным подобным потреблением.

В договоре определяется момент перехода права собственности от продавца к покупателю. Право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором.

Передача – это вручение вещи приобретателю или перевозчику для отправки приобретателю. Одновременно с получением права собственности приобретатель (собственник) вещи (товара) в результате случайной гибели или порчи товара вследствие непредвиденных обстоятельств по общему правилу гражданского законодательства несет соответствующие убытки.

В книге продаж регистрируются все выставленные счета-фактуры в случаях, когда возникает обязанность по исчислению НДС, в том числе:

- при отгрузке товаров, выполнении работ, оказании услуг, передаче имущественных прав;
- при получении аванса;
- при получении средств, увеличивающих налоговую базу;
- при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- при передаче товаров, выполнении работ, оказании услуг для собственных нужд;

- при возврате принятых на учет товаров;
- при исполнении обязанностей налоговых агентов;
- при осуществлении операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения).

Счета-фактуры, выданные продавцами при реализации за наличный расчет, подлежат регистрации в книге продаж. При этом показания контрольных лент контрольно-кассовой техники регистрируются в книге продаж без учета сумм, указанных в соответствующих счетах-фактурах.

При необходимости внесения изменений в книгу продаж формируется дополнительный лист книги продаж, в котором регистрируется измененный счет-фактура. Дополнительный лист формируется за период, в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений.

При восстановлении сумм НДС, принятых налогоплательщиком к вычету, счета-фактуры, на основании которых суммы налога приняты к вычету, подлежат регистрации в книге продаж на сумму налога, подлежащую восстановлению.

В целях восстановления сумм налога в книге продаж в последнем месяце календарного года начиная с 2006 года указывается сумма НДС, подлежащая восстановлению и уплате в федеральный бюджет за текущий календарный год.

Регистрация счетов-фактур в книге продаж производится в хронологическом порядке в том налоговом периоде, в котором возникает налоговое обязательство.

При получении сумм авансов от покупателя продавцы регистрируют в книге продаж счета-фактуры, выставленные покупателю на полученную сумму аванса.

Продавцы, выполняющие работы и оказывающие платные услуги непосредственно населению без применения контрольно-кассовой техники, но с выдачей документов строгой отчетности, регистрируют в книге продаж вместо счетов-фактур документы строгой отчетности, выданные покупателям, либо суммарные данные документов строгой отчетности на основании описи, составленной по итогам продаж за календарный месяц.

Книга продаж должна быть прошнурована, а ее страницы пронумерованы и скреплены печатью. Контроль за правильностью ведения книги продаж осуществляется руководителем организации или уполномоченным им лицом. Книга продаж хранится у поставщика в течение полных 5 лет с даты последней записи.

Счет 45 "Товары отгруженные" предназначен для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в

бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции). На этом счете учитываются также готовые изделия, переданные другим организациям для продажи на комиссионных началах.

Товары отгруженные учитываются на счете 45 "Товары отгруженные" по стоимости, складывающейся из фактической производственной себестоимости и расходов по отгрузке продукции (товаров) (при их частичном списании).

Дебетуется счет 45 "Товары отгруженные" в корреспонденции со счетами 43 "Готовая продукция", 41 "Товары" в соответствии с оформленными документами (накладными, приемо-сдаточными актами и др.) по отгрузке готовых изделий (товаров) или передаче их для продажи на комиссионных началах.

Принятые на учет по счету 45 "Товары отгруженные" суммы списываются в дебет счета 90 "Продажи" одновременно с признанием выручки от продажи продукции (товаров) либо при поступлении извещения комиссионера о продаже переданных ему изделий.

Аналитический учет по счету 45 "Товары отгруженные" ведется по местам нахождения и отдельным видам отгруженной продукции (товаров).

2.Общая схема отражения операций по счету 45 Товары отгруженные

п\п	Хозяйственная операция	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Операции по передаче товара без перехода права собственности			
1	Отражена фактическая себестоимость товаров, переданных третьим лицам без перехода права собственности	45	41
Увеличение стоимости товаров, переданных без перехода права собственности, на сумму расходов, связанных с их отгрузкой			
2.1	Увеличена стоимость отгруженных товаров на сумму расходов, связанных с их отгрузкой	45	44
2.2	Увеличена стоимость отгруженных товаров на сумму расходов, связанных с их передачей и оплаченных подотчетными лицами	45	71
2.3	Увеличена стоимость отгруженных товаров на сумму платежей по их страхованию	45	76
Переход права собственности на отгруженные товары			

3	Списана на продажи учетная стоимость отгруженных товаров при переходе к покупателям права собственности на них	90	45
Прочее выбытие отгруженных товаров			
4.1	Списана стоимость утраченных отгруженных товаров за счет страхового возмещения	76	45
4.2	Отражена сумма недостач и потерь от порчи отгруженных товаров, а также в результате хищения	94	45
4.3	Отражена стоимость потерь в результате чрезвычайных обстоятельств (стихийных бедствий, пожаров, аварий и т. п.)	99	45
Передача отгруженных товаров по внутривозвратным расчетам			
5.1	Отражена стоимость отгруженных товаров, поступивших по внутривозвратным расчетам (от обособленных подразделений, выведенных на отдельный баланс). Аналогичная проводка делается филиалом, выведенным на отдельный баланс, при получении отгруженных товаров от головной организации	45	79
5.2	Отражена стоимость отгруженных товаров, переданных по внутривозвратным расчетам (обособленным подразделениям, выведенным на отдельный баланс, по договору доверительного управления и т. п.) Аналогичная проводка делается филиалом, выведенным на отдельный баланс, при передаче отгруженных товаров головной организации	79	45
Поступление отгруженных товаров			
6	Отражена стоимость отгруженных товаров при выявлении их излишков	45	91
Возврат отгруженного товара покупателями вследствие отказа от исполнения договора купли-продажи, если недостатки товара обнаружены до перехода права собственности			
7	Отражена стоимость некачественных товаров, возвращенных покупателями	41	45

Характеристика счета 90 «Продажи» и открываемых к нему субсчетов

План.

- 1. Методика формирования себестоимости реализованной продукции**
- 2. Определение конечного финансового результата хозяйственной деятельности и реформация бухгалтерского баланса**

1. Методика формирования себестоимости реализованной продукции

Основные принципы отражения доходов и расходов при реализации продукции, товаров (выполнении работ, оказании услуг) в бухгалтерском учете определяются Положениями по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99 и "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденными приказами Министерства финансов РФ от 06.05.99 №№32н, 33н.

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

Выручка от реализации признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Эта уверенность возникает тогда, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;
- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана)
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Момент перехода права собственности на продукцию определяется условиями договора, заключенного между поставщиком и покупателем.

Бухгалтерский учет продажи продукции осуществляется на активном сопоставляющем бессальдовом счете 90 "Продажи". Однако содержание этого счета шире его названия: счет содержит информацию о финансовых результатах, как следствия процесса сбыта продуктов труда. Аналитический учет ведется на счете по каждому виду проданной продукции, а также по покупателям и начисляемым налогам.

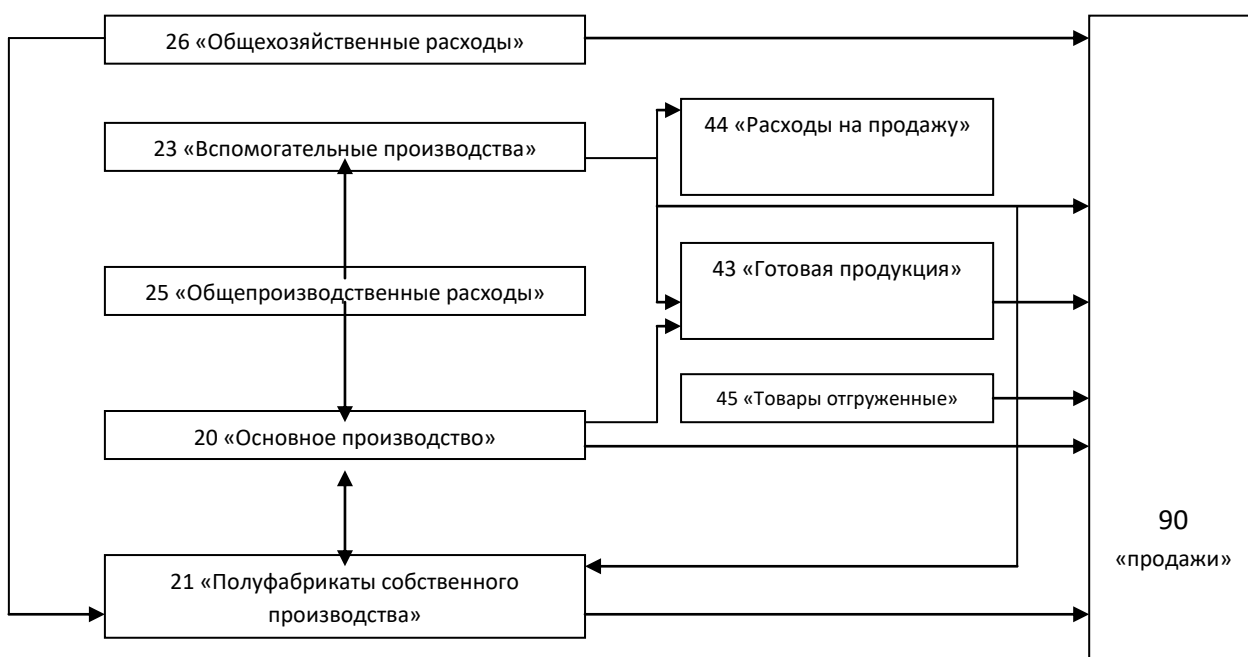
Для учета реализации готовой продукции, работ, услуг используется счет 90 «Продажи».

На счете 90 как по дебету, так и по кредиту отражается один и тот же объем реализации продукции (работ, услуг), но в разных оценках:

- по кредиту – по ценам реализации (свободным, договорным и т. д.);
- по дебету – по полной себестоимости с НДС, акцизом и аналогичными обязательными платежами.

Сопоставляя выручку от реализации продукции (работ, услуг) с суммой, отраженной по дебету счета 90, выявляют результат от реализации продукции (работ, услуг) – прибыль или убыток.

Схема формирования себестоимости реализованной продукции



2. Определение конечного финансового результата хозяйственной деятельности и реформация бухгалтерского баланса

При ведении журнально-ордерной формы бухгалтерского учета движение отгруженной продукции учитывается в разделе 2 ведомости №16 "движение готовых изделий и продажа продукции". Остатки неоплаченной продукции на начало месяца переносятся из ведомости №16 за предыдущий месяц. В течение месяца в ведомости ведется учет отгруженной, отпущенной и проданной продукции по учетным и отпускным ценам и отмечаются даты оплаты покупателями платежной документации. Записи осуществляются на основании расчетно-платежных документов и приказов-накладных на отгруженную продукцию отчетного периода, а также выписок банка из расчетного (валютного) счета предприятия. Ведомость используется также для контроля за выполнением договорных обязательств.

Данные об отгруженной, отпущенной и проданной продукции переносятся из ведомости №16 "Движение готовых изделий и продажа

продукции" в журнал-ордер №11, а из ведомости №15 "Общехозяйственные расходы, расходы будущих периодов, расходы на продажу" - соответствующие затраты (при варианте использования сокращенной калькуляции производственной себестоимости продуктов труда). В последнем отражаются обороты по кредиту счетов "Готовая продукция", "Товары", "Расходы на продажу", "Товары отгруженные", "Продажи" и "Расчеты с покупателями и заказчиками" в разрезе корреспондирующих счетов.

В журнале-ордере №11 учитываются данные о стандартной производственной себестоимости проданной продукции. Здесь же учитывается продажная цена проданной продукции при учете выручки "по отгрузке". Заполняются сводные аналитические данные к счету "Продажи". В верхней строке указываются обороты по кредиту, из журнала-ордера №11 переносятся суммы, вырученные за отгруженную (проданную) продукцию.

Далее заполняются обороты по дебету: показываются нормативная (плановая) себестоимость проданной продукции, отклонение фактической от (нормативной (плановой), сумма НДС, подлежащая начислению в бюджет, а также суммы расходов на продажу и управленческих расходов за отчетный месяц. В аналитической таблице рассчитывается финансовый результат от продажи готовой продукции, который переносится в журнал-ордер №15.

Финансовый результат от продажи продукции, выполненных работ, оказанных услуг, выявленный на счете "Продажи", в конце отчетного года записывается на счет "Прибыли и убытки". На сумму бухгалтерской (расчетной) прибыли от продажи составляется бухгалтерская запись:

Д-т счета 90 "Продажи", К-т счета 99 "Прибыли и убытки".

При продаже продукции с убытком составляется обратная бухгалтерская запись:

Д-т счета 99 "Прибыли и убытки" К-т счета 90 "Продажи".

Если выручка от продажи отпущенных (отгруженных) готовой продукции определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте, при реализации по договору комиссии, при особых условиях перехода права собственности по договору поставки), то до момента признания выручки эти товары учитываются на счете 45 "Товары отгруженные". В дальнейшем отраженные на счете 45 суммы списываются в дебет счета 90 "Продажи" одновременно с признанием выручки от продажи продукции (по договору комиссии - при поступлении извещения комиссионера о продаже переданных ему изделий).

Для целей начисления налога на прибыль порядок отражения доходов и расходов при реализации определяется главой 25 НК РФ "Налог на прибыль организаций".

Порядок начисления налога на добавленную стоимость определяется главой 21 НК РФ. Ниже приведен журнал хозяйственных операций оптовой продажи продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Таблица 1.3.2 Корреспонденция счетов оптовой продажи продукции

Операция	Первичный документ	Дебет	Кредит
1. Отгружена покупателю продукция:			
- сумма, причитающаяся с покупателя (включая НДС)	Договор, накладная, счет	62	90-1
- списывается себестоимость продукции	расчет	90-2	41, 43
- начисляется НДС к уплате в бюджет	Счет- фактура	90-3	68/НДС
2. Получена оплата	ПКО, выписка банка	51, 50	62
3. Операции в конце месяца:			
- списание расходов на продажу	расчет	90-2	44
- прибыль от реализации	расчет	90-9	99
- убыток от реализации	расчет	99	90-9

При оказании услуг предприятием бухгалтерская запись будет выглядеть так:

Дебет 90 "Продажи" Кредит 20 "Основное производство";

При поэтапном выполнении услуг (применяется в строительстве, выполнении научных, проектных, геологических и т.п. работ):

Д-т 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам" Кр-т 20.

По окончании всей работы в целом оплаченная заказчиком стоимость этапов, учтенная на счете 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам", списывается в дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". Стоимость полностью законченных работ, учтенная на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", погашается за счет ранее полученных авансов и сумм, полученных от заказчиков в окончательный расчет в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств

Реформация баланса заключается в закрытии бухгалтерских счетов, на которых в течение года отражались финансовые результаты компании. Она включает обнуление сальдо по всем субсчетам, открытым к счетам 90 "Продажи" и 91 "Прочие доходы и расходы", и закрытие счета 99 "Прибыли и убытки". В итоге выявленная сумма чистой прибыли или убытка за истекший год переносится на счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Таким образом, новый финансовый год организация начинает как бы с нуля - с нулевых остатков на счетах учета финансовых результатов и открытых к ним субсчетах. Реформацию баланса проводят по окончании отчетного года, после того как в бухгалтерском учете компании отражены все хозяйственные операции за год. В бухучете она оформляется заключительными записями от 31 декабря отчетного года.

Учет расходов по реализации продукции, выполнению работ и оказанию услуг

План.

1. Состав и структура расходов на продажу.

2. Особенности учета затрат на продажу и рекламу

1. Состав и структура расходов на продажу.

Расходы на продажу (коммерческие расходы) – это расходы, связанные с реализацией продукции, товаров, работ и услуг.

Учет расходов на продажу, как правило, обуславливается несколькими факторами, в том числе необходимостью оплаты труда сотрудников предприятия, организации транспортировки, хранения, реализации товаров или продукции, ее подготовки к продаже. Учет расходов на продажу требуется торговым организациям и предприятиям для бухгалтерской и налоговой отчетности.

Состав расходов на продажу может быть разнообразным. Как правило, структура зависит от сферы деятельности предприятия, а также от условий действующих договоров, на основе которых осуществляется производство и поставка товаров и продукции, выполнение работ и оказание услуг.

Учет расходов на продажу предполагает несколько отличные подходы к составлению бухгалтерской и налоговой отчетности. Чаще всего, например, составляя учет расходов на продажу в бухгалтерском учете, предприятие применяет метод полной себестоимости, однако для целей налогообложения оценить объем расходов, исходя из данных бухгалтерского учета, невозможно.

Различия в учете расходов на продажу в бухгалтерском и налоговом учете могут быть еще большими, если цены на товары или сырье, которое передано в производство, будут разными. А это может произойти, если в соответствии с действующей учетной политикой предприятие при списании сырья в производстве использует методы LIFO или FIFO.

В производственных организациях в состав расходов на продажу включаются следующие расходы:

- расходы на тару и упаковку готовой продукции на складах предприятия;
- на доставку продукции на станцию (пристань) отправления, погрузку в вагоны, суда автомобили и другие транспортные средства;

- комиссионные сборы, уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- расходы на рекламу;
- представительские расходы;
- другие аналогичные по назначению расходы.

2. Особенности учета затрат на продажу и рекламу

Согласно действующему законодательству, затраты на продажу и рекламу относятся к разновидности расходов по обычным видам деятельности.

Практически каждый бухгалтер понимает, что должен включать в себя учет затрат на продажу, однако не каждый понимает, какую статью расходов определяют затраты на рекламу, и в каком случае необходимо отражать их в бухгалтерской отчетности.

Затраты на рекламу, как правило, включают в себя:

- расходы на разработку, создание, а также последующее распространение иллюстрированных прейскурантов, брошюр, рекламных проспектов, каталогов, открыток
- на разработку, создание и распространение образцов рекламной продукции: фирменных пакетов, сувениров и т. д.
- на печать, объявления в СМИ, Интернете и т. д.
- на наружную и световую рекламу
- на изготовление или приобретение, а также демонстрацию рекламного видео, кинофильмов, диафильмов и т. д.
- на участие в выставках, застройку стенда, на оформление витрин, вывесок, приобретение и распространение призов.

Учет расходов на продажу ведется на счете 44 "Расходы на продажу". По дебету счета 44 накапливаются суммы произведенных расходов с кредита материальных, расчетных и денежных счетов. На основании первичных документов сумма расходов на продажу отражается:

Д44 К10 - учтена стоимость израсходованных на упаковку материалов
Д 44 К23 - учтены расходы вспомогательного производства по доставке продукции

Коммерческие расходы признаются расходами по обычным видам деятельности и могут признаваться в себестоимости реализованных товаров (продукции, работ, услуг):

- прямым путем;

– расходы на упаковку и транспортировку при невозможности прямого включения распределяются между отдельными видами реализованной продукции ежемесячно, исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или других показателей предусмотренных в отраслевых инструкциях по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Расходы на продажу (коммерческие расходы) списываются в конце отчетного месяца на себестоимость реализованной продукции и отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

- в полном объеме – Д 90/2 К 44;
- в конце месяца организация осуществляет частичное списание расходов на продажу в Д 90/2 К 44.

Расходы на упаковку и транспортировку распределяются между реализованной продукцией и остатком нерезализованной на конец отчетного периода продукции.

Аналитический учет по счету 44 "Расходы на продажу" ведется по видам и статьям расходов.

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
При приобретении товара				
Оприходован товар (35 400 - 5400)	41-1	60	30 000	Отгрузочные документы поставщика, Акт о приемке товаров
Отражена сумма торговой наценки (49 560 - 30 000)	41-1	42	19 560	Реестр розничных цен, Бухгалтерская справка-расчет
Отражена сумма предъявленного НДС	19	60	5 400	Счет-фактура
Принят к вычету предъявленный НДС	68	19	5 400	Счет-фактура
Произведена оплата поставщику	60	51	35 400	Выписка банка по расчетному счету
При передаче товара в торговый зал				

Передан товар в торговый зал	41-5	41-1	49 560	Накладная на внутреннее перемещение товаров, тары
При проведении уценки товара				
Списана продажная стоимость испорченного товара	94	41-5	49 560	Акт о порче, бое, ломе ТМЦ
СТОРНО Списана сумма торговой наценки, относящейся к испорченному товару	94	42	19 560	Бухгалтерская справка-расчет
Частично испорченный товар принят к учету по сниженной рыночной цене (за вычетом НДС) (49 560 x 50% / 118 x 100)	41-5	94	21 000	Бухгалтерская справка-расчет
Сумма определившихся потерь учтена в составе расходов на продажу (49 560 - 19 560 - 21 000)	44	94	9 000	Бухгалтерская справка-расчет
При реализации товара				
Отражена выручка от реализации товара (49 560 x 50%)	50	90-1	24 780	Справка-отчет кассира-операциониста, Приходный кассовый ордер
Отражена себестоимость продаж	90-2	41-5	21 000	Бухгалтерская справка
Начислен НДС по реализации товара (21 000 x 18%)	90-3	68-НДС	3 780	Бухгалтерская справка-расчет

Порядок учета реализации готовой продукции при товарообменных операциях

План.

- 1. Определение выручки от реализации продукции по мере отгрузки**
- 2. Определение выручки от реализации по мере оплаты отгруженной продукции**
- 3. Учет операций по экспорту товаров, работ, услуг**
- 4. Учет реализации готовой продукции при товарообменных операциях по внешнеэкономическим договорам**

1. Определение выручки от реализации продукции по мере отгрузки

Товарообменными являются операции, предусматривающие обмен продукцией, товара, за исключением работ и услуг, на эквивалентное по стоимости количество другого товара.

Порядок учета хозяйственных операций по договорам мены и бартерных сделок зависит от следующих условий:

- принятого организацией варианта учетной политики по реализации продукции для целей налогообложения (по «моменту оплаты» или «по отгрузке»);
- порядка передачи товара (товары передаются одновременно или в разное время, следствием чего является предоплата или последующая оплата);
- наличие в договоре условий о переходе права собственности на обмениваемые товары;
- вида обмениваемых товаров (основные средства, продукция собственного производства и др., обуславливающие различия в документальном оформлении и т. п.);
- равноценности или неравноценности обмениваемых товаров;
- налогового статуса субъектов по договору (освобожденные от уплаты налогов организации, малые предприятия и др.);
- налогового статуса обмениваемых товаров (товары, освобожденные от уплаты НДС, облагаемые НДС по ставке 18 или 10% и др.).

Порядок учета товарообменных операций зависит от применяемого в организации варианта учета реализации продукции и вида товарно-материальных ценностей, обмениваемых на бартерной основе.

Определение выручки от реализации по мере оплаты отгруженной продукции

Поступление товарно-материальных ценностей по товарообменным операциям и выполненные для организации работы и услуги оформляются обычными бухгалтерскими проводками:

по дебету соответствующих материальных счетов и счетов по учету затрат (10 "Материалы", 12 ".Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы", 41 "Товары", 08 "Капитальные вложения" и др.)

и кредиту счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Списание первоначальной стоимости и себестоимости отгруженных товарно-материальных ценностей и выполненных работ и услуг по товарообменным операциям отражают

по дебету счетов реализации (46, 47, 48) с кредита счетов 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы", 10, 12, 40, 41, 45 и др.;

суммы износа по исходным основным средствам, нематериальным активам и МБП списывают с дебета счетов 02, 05 и 13 в кредит счетов 47 и 48.

Одновременно на стоимость отгруженных товарно-материальных ценностей и выполненных работ и услуг по ценам реализации уменьшается задолженность перед поставщиками и подрядчиками за поступившие от них ценности и выполненные работы и услуги:

дебет счетов 60 и 76,

кредит счетов 46,47,48.

Финансовый результат по товарообменным операциям списывают со счетов 46,47,48 на счет 99"Прибыли и убытки".

2. Определение выручки от реализации продукции по мере отгрузки

При данном варианте реализации продукции составляют следующие бухгалтерские проводки по товарообменным сделкам:

1	дебет счетов 62, 76, кредит счетов 46, 47, 48	на стоимость отгруженных и переданных товарно-материальных ценностей, оказанных работ, услуг в счёт товарообменных операций;
2	дебет счетов 46,47,48 кредит счетов 01, 04, 10, 12, 40, 41	списываются первоначальная стоимость и себестоимость товарно-материальных ценностей, работ, услуг;
3	дебет счетов 02, 05, 13, кредит счетов 47, 48	списывается сумма износа по переданным основным средствам, нематериальным активам и МБП;
4	дебет счетов 08, 10, 12, 41 и др. кредит счетов 60, 76	на стоимость поступивших в порядке обмена товарно-материальных ценностей, работ, услуг;
5	дебет счетов 60, 76 кредит счетов 62, 76	засчитывается стоимость отгруженных и переданных товарно-материальных ценностей, работ, услуг в погашение

		задолженности перед поставщиками и подрядчиками;
6	дебет счетов 46, 47, 48, кредит счёта 99	списывается прибыль по товарообменным операциям;
7	дебет счёта 99, кредит счетов 46, 47, 48	списывается убыток по товарообменным операциям.

3. Учет операций по экспорту товаров, работ, услуг

В структуре ВЭД входят такие ее виды как:

- Внешняя торговля
- Строительство и реконструкция объектов
- Осуществление транспортных перевозок и др. виды деятельности в области международного обмена товарами, работами, услугами.

Основная часть деятельности приходится на внешнюю торговлю, которая вкл.:

Импорт – принятие резидентом РБ товаров, выполненных работ, выполненных работ, услуг на возмездной основе от нерезидентов РБ

Экспорт – передача резидентом РБ товаров, выполненных работ, оказание услуг на возмездной основе нерезиденту РБ

Реализация учитывается по мере оплаты:

1. Отгруженная по контракту имущество по его фактической себестоимости д-т45 к-т 10,20,43,41
2. Поступление валютной выручки за отгруженное имущество по курсу на день поступления д-т 52 к-т90,91
3. Списание фактической себестоимости реализованного имущества д-т 90,91 к-т45
4. На сумму фактических расходов по экспорту имущества д-т 44,91 к-т 51,52,60

Если условиями контракта предусмотрена предоплата экспортного имущества, то в учете экспортера

1. На сумму поступившей предоплаты по курсу на день поступления д-т52 к-т62
2. На фактическую себестоимость отгруженного имущества д-т90,91 к-т 10,20,43,41
3. Начисление долга за покупателя на контрактную стоимость имущества на дату совершения операции д-т62 к-т 90,91
4. На положительную курсовую разницу д-т91, к-т62; на отрицательную – обратная.

Реализация учитывается по мере отгрузке:

1. На контрактную стоимость отгруженного имущества по официальному курсу на дату совершения операции д-т 62,76 к-т90,91

2. На фактическую себестоимость отгруженного имущества д-т 90,91 к-т 10,20,41,43
 3. На сумму поступившей валютной выручки по курсу на дату поступления д-т 52 к-т 62,76
 4. На положительную курсовую разницу по дебиторской задолженности на счете 62 д-т 62 к-т 91; на отрицательную – обратная
Если условиями контракта предусмотрена предоплата экспортного имущества, то в учете экспортера
1. На сумму поступившей предоплаты по курсу на день поступления д-т 52 к-т 62
 2. На фактическую себестоимость отгруженного имущества д-т 90,91 к-т 10,20,43,41
 3. Начисление долга за покупателя на контрактную стоимость имущества на дату совершения операции д-т 62 к-т 90,91
 4. На положительную курсовую разницу д-т 91, к-т 62; на отрицательную – обратная.

4. Учет реализации готовой продукции при товарообменных операциях по внешнеэкономическим договорам

Операции по обмену товаров отражаются в таком же порядке и по тем же документам, как обычные экспортные и импортные с учетом некоторых особенностей:

на каждую товарообменную операцию по внешнеэкономическим договорам должно быть оформлено экономическое обоснование сделки, и оно содержит:

- а) цены для определения эквивалентности обмена
- б) расчет количества товаров, обеспечивающий эквивалентный обмен
- в) стоимость экспортируемых товаров в учетных ценах (плановая себестоимость + прибыль по норме рентабельности + расходы по перевозке, разгрузке + косвенный налог)
- г) определение цен получаемых импортируемых товаров.

Выручка от реализации при совершении товарообменных операций учитывается по мере отгрузки.

Записи:

1. на фактическую себестоимость отгруженных активов:

Д – т 90, 91 К – т 41, 43, 10 и др.

2. на стоимость отгруженных ценностей по учетным ценам:

Д – т 62, 76 К – т 90, 91

3. на затраты, связанные с экспортом – по оплате таможенных пошлин, сбор, услуг посредников и т.д.:

Д – т 44, 91 К – т 51, 52, 60 и др.

4. на учетную стоимость поступивших по сделке товаров:

Д – т 10, 41, 07 и др. К – т 60, 76

5. на сумму НДС, причитающуюся бюджету, по полученным в порядке товарообменных операции ценностям:

Д – т 18 К – т 68

Расходы по оплате таможенных пошлин, сборов, доставке поступивших ценностей отражается в порядке учета операций по импорту.

Взаимный зачет задолженностей по товарообменной сделке:

Д – т 60, 76 К- т 62, 76

Если по товарообменной операции сначала поступают ценности из-за рубежа, а затем производится отгрузка своего имущества, то оприходование импортных ценностей производится по учетной цене товаров, предназначенных для отгрузки. При изменении учетных цен на момент отгрузки товаров взамен ранее полученных и оприходованных уточняется стоимость последних, при этом на сумму увеличения стоимости полученных товаров:

Д – т 10, 41, 07, 08 и др. К – т 60, 76

А на сумму уменьшения стоимости полученных товаров составляется аналогичная сторнировочная проводка.

В случаи использования импортных товаров на производство продукции, либо их реализации на сторону составляется дополнительная или сторнировочная проводка:

Д – т 20, 23, 29, 90, 91 К – т счетов учета товаров

На товаросопроводительных документах по поступившим товарам делается отметка получателя по стоимости полученных товаров, исходя из учетных цен и учетной стоимости отгруженных товаров.

Финансовый результат по товарообменным операциям выявляется по счетам 90, 91.

Тема 3.6. Учет текущих операций и расчетов

Учет дебиторской и кредиторской задолженности и формы расчетов

План.

- 1. Принципы учета дебиторской и кредиторской задолженности.**
- 2. Формы расчетов.**
- 3. Списание задолженности по срокам исковой давности.**

1. Принципы учета дебиторской и кредиторской задолженности.

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 продаже организацией продукции, товаров, услуг или работ другим юридическим и физическим лицам (включая своих работников) и при осуществлении расчетов с ними возникают краткосрочные и долгосрочные обязательства, представляющие собой дебиторскую задолженность. Организации и лица, которые должны данной организации, называются дебиторами.

Для учета дебиторской задолженности системой счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета: «Расчеты с покупателями и заказчиками», «Расчеты с подотчетными лицами», «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

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 перед 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.

В системе аналитического учета дебиторскую и кредиторскую задолженности отражают по их видам.

Срок, в течение которого дебиторская и кредиторская задолженности отражаются в учете и отчетности, включает в себя период времени, с которым гражданское законодательство связывает те или иные правовые последствия. Наступление или истечение срока влечет возникновение, изменение или прекращение гражданских правоотношений, связанных с правами и обязанностями сторон. Сроки бывают нормативные - установленные законом или иными правовыми актами и договорные - определяемые соглашением сторон. Как разновидность нормативных сроков гражданского права различают сроки, в течение которых нарушенное или оспариваемое право подлежит защите, например, срок исковой давности. Общий срок исковой давности установлен в три года. Для отдельных видов требований законом могут быть установлены специальные сроки исковой давности, сокращенные или увеличенные по сравнению с общим сроком.

Дебиторская задолженность по истечении срока исковой давности списывается на основании приказа руководителя на уменьшение финансовых результатов организации или резерва по сомнительным долгам. Но эта списанная задолженность не считается аннулированной; ее отражают на забалансовом счете в течение пяти лет и наблюдают за возможностью взыскания.

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.

2. Формы расчетов

Расчеты между организациями осуществляются преимущественно в безналичном порядке путем перечисления денежных средств со счета плательщика на счет получателя с помощью различных банковских операций, замещающих наличные деньги в обороте.

В Гражданском кодексе Российской Федерации и Положении о безналичных расчетах в Российской Федерации указаны традиционные и часто применяемые на практике формы расчетов:

- платежными поручениями;
- по аккредитиву;
- чеками;
- инкассо.

Наиболее распространенной формой безналичных расчетов являются расчеты платежными поручениями. При этой форме расчетов владелец счета дает распоряжение обслуживающему его банку о перечислении указанной им суммы со своего счета на счет получателя средств. Платежные поручения используются для предварительной и последующей оплаты товаров (работ, услуг), для перечисления платежей в бюджет и во внебюджетные фонды, различным юридическим и физическим лицам.

Платежное поручение действительно в течение 10 дней со дня выписки. Если срок платежа в поручении не проставлен, то им считается дата принятия документа банком. Платежное поручение считается исполненным только в момент зачисления денежных средств на указанный в поручении счет получателя. В соответствии с Положением о безналичных расчетах платежное поручение исполняется банком в срок, предусмотренный законодательством, или в более короткий срок, установленный договором банковского счета. Банк обязан принимать платежные поручения независимо от наличия денежных средств на счете плательщика. Оплата по ним осуществляется по мере поступления денежных средств на счет клиента как полностью, так и частично. Это упрощает документооборот для клиентов.

При аккредитивной форме расчетов учреждение банка по заявлению обслуживаемого им покупателя дает поручение иногороднему учреждению банка, обслуживающего поставщика, оплатить отгруженные поставщиком товарно-материальные ценности, работы или услуги на условиях, предусмотренных в аккредитивном заявлении получателя. Сумму аккредитива банк покупателя депонирует на отдельном счете для последующего покрытия выплат поставщику по извещениям обслуживающего его банка. Аккредитив может выставляться и за счет ссуды банка.

Аккредитивная форма расчетов применяется при эпизодических, разовых расчетах между поставщиком и покупателем. При аккредитивной форме расчетов продукция оплачивается по месту нахождения поставщика вслед за ее отгрузкой после предъявления поставщиком своему банку счетов и товарно-транспортных накладных, подтверждающих факт отгрузки товаров (и других документов, предусмотренных условиями аккредитива).

Чек определяется как ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю.

Расчеты по инкассо — банковская операция, посредством которой банк-эмитент по поручению и за счет средств клиента на основании расчетных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа. Основу взаимоотношений участников расчетов по инкассо должен составлять договор, в силу которого у сторон появляются определенные

права и обязательства. На банки возлагаются обязанности по получению денежных средств от плательщика и доставке их получателю, а также информированию получателя средств по его требованию о причинах неоплаты расчетных документов в оговоренные договором сроки. Для получателя эта услуга сопряжена с обязательством по уплате банку соответствующей суммы вознаграждения, размер которого оговаривается сторонами в договоре.

При отсутствии свободных денежных средств возможно использовать товарообменные операции, осуществляемые на основании договора мены. В соответствии со ст. 567 ГК РФ по договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой. При этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен. Согласно ст. 568 ГК РФ товары, подлежащие обмену, предполагаются равноценными, если из договора мены не вытекает иное. Этой же статьей определено, что расходы на передачу и принятие обмениваемых товаров осуществляются в каждом случае той стороной, которая несет соответствующие обязанности. Когда обмениваемые товары признаются неравноценными, в договоре необходимо указать стоимость каждого из товаров, подлежащих обмену.

При возникновении у организаций встречных требований (взаимных задолженностей) в ситуации когда в результате исполнения двух или более договоров между собой каждая сторона одновременно выступает кредитором по одному обязательству и должником по другому, партнеры прибегают к такому способу прекращения обязательств, как взаимный зачет. Отношения по взаимозачетам имеют сходство с товарообменными операциями. Однако отношения по договорам мены подразумевают наличие единой правовой основы, согласно которой каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороне один товар в обмен на другой. Для каждой из сторон отгрузка товара является одновременно оплатой за приобретаемый товар, а сама сделка не подразумевает длящихся отношений и носит разовый характер.

3.Списание задолженности по срокам исковой давности.

Одним из главных инструментов контроля за состоянием расчетов с дебиторами и кредиторами является инвентаризация расчетов. Инвентаризация задолженности при расчетах с покупателями, поставщиками, бюджетом, подотчетными лицами, работниками, банками и другими кредитными учреждениями по ссудам, другими дебиторами и кредиторами заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета. Проверке должны быть подвергнуты счета расчетов.

Например, счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» проверяется по товарам оплаченным, но находящимся в пути, а также по расчетам с поставщиками по неотфактурованным поставкам. По задолженности работников выявляются причины возникновения переплат.

При инвентаризации подотчетных сумм проверяются отчеты подотчетных лиц по выданным авансам с учетом их целевого использования.

Инвентаризационной комиссией посредством документальной проверки устанавливается правильность и обоснованность:

- расчетов с банками, финансовыми, налоговыми органами, внебюджетными фондами, другими организациями;
- числящейся в бухгалтерском учете суммы задолженности по недостачам и хищениям;
- сумм дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности.

Статьей 196 Гражданского кодекса Российской Федерации устанавливается общий срок исковой давности — 3 года.

По результатам инвентаризации составляются акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами (форма № ИНВ-17) и справка к акту. В акте фиксируются сведения о задолженности, подтвержденной и не подтвержденной дебиторами и кредиторами, о задолженности с истекшим сроком исковой давности.

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации. Списание дебиторской задолженности до истечения установленного законодательством срока исковой давности производится организацией на основании документов, подтверждающих нереальность взыскания задолженности.

При отражении на счетах операций по списанию дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности может быть применена следующая корреспонденция счетов:

Д-т 92-2 – К-т 45, 60, 62, 76 и др.

– списана сумма дебиторской задолженности в состав внереализационных расходов;

Д-т 92-2 – К-т 97

– списана сумма НДС, исчисленная на 60-й день с момента отгрузки товаров (работ, услуг) в составе внереализационных расходов;

Д-т 63 – К-т 45, 60, 62, 76 и др.

– списана дебиторская задолженность за счет созданного резерва сомнительных долгов;

Д-т 007

– отражена сумма списанной в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов на забалансовом счете;

Д-т 50, 51, 52, 55 – К-т 92-1

– отражена сумма поступлений по долгам, ранее списанных в состав внереализационных расходов (с истекшими сроками исковой давности);

К-т 007

– отражено списание задолженности по мере ее погашения дебитором либо по истечении 5 лет.

Дебиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности может быть списана за счет резерва по сомнительным долгам

Дебиторскую задолженность организации, которая не погашена в установленный срок и не обеспечена соответствующими гарантиями, относят к сомнительному долгу.

В бухгалтерском учете информацию о резервах по сомнительным долгам обобщают на счете 63 "Резервы по сомнительным долгам". Резерв по сомнительным долгам создают на основе результатов проведенной организацией в конце квартала или отчетного года инвентаризации дебиторской задолженности. Его определяют отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга в полной или частичной сумме. Если до конца года, следующего за годом создания резерва по сомнительному долгу, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяют к прибыли соответствующего года. В бухгалтерском учете приведенную хозяйственную операцию отражают следующими записями:

Д-т 91 – К-т 63

– на сумму созданного резерва по сомнительным долгам;

Д-т 63 – К-т 60, 62, 73, 76

– на сумму списания не востребовавшихся долгов, признанных организацией сомнительными.

В налоговом учете в состав расходов от внереализационных операций, учитываемых при налогообложении прибыли, включают:

– отчисления в резервы по сомнительным долгам по расчетам с другими организациями, а также с отдельными лицами, подлежащие резервированию в соответствии с законодательством;

– восстановление резерва при восстановлении сомнительных долгов (подп. 3.20 и 3.21 п. 3 ст. 129 НК).

Списание кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности признают в учете внереализационными доходами

Кредиторская задолженность – это предмет обязательных правоотношений между организацией и ее кредиторами. Выявленные при инвентаризации суммы кредиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек, в соответствии с решением руководителя организации списывают в коммерческой организации на внереализационные доходы (ст. 12 Закона № 3321-ХІІ).

Аналогичный подход применяют к отражению сумм кредиторской задолженности, по которой истекли сроки исковой давности, и в налоговом учете. Данные операции отражают в составе внереализационных доходов в том отчетном периоде, на который приходится день, следующий за днем истечения срока исковой давности.

Аналитический учет по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; аналитический учет по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

План.

- 1. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.**
- 2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками.**
- 3. Учет с разными дебиторами.**

1. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.

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

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

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

излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их приемке;

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

Организации, осуществляющие при выполнении договора строительного подряда, договора на выполнение научно - исследовательских, опытно - конструкторских и технологических работ и иного договора функции генерального подрядчика, расчеты со своими субподрядчиками также отражают на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы или потребленные услуги, отражаются на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" независимо от времени оплаты.

Счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" кредитуется на стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету товарно-материальных ценностей, работ, услуг в корреспонденции со счетами учета этих ценностей (либо счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей") или счетов учета соответствующих затрат. За услуги по доставке материальных ценностей (товаров), а также по переработке материалов на стороне записи по кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" производятся в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, товаров, затрат на производство и т.п.

Независимо от оценки товарно-материальных ценностей в аналитическом учете счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" в

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

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

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

Аналитический учет по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" ведется по каждому предъявленному счету, а расчетов в порядке плановых платежей - по каждому поставщику и подрядчику.

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" обособленно.

2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками.

Для учета расчетов с покупателями и заказчиками предназначен счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». На данном счете формируется информация о задолженности покупателей и заказчиков за проданную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги, другие активы, право собственности на которые перешло к покупателям, заказчикам согласно договорам купли-продажи или договорам поставки. На этом счете отражаются также суммы полученных авансов и предварительной оплаты от контрагентов.

К счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» открываются 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».

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» — 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.

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

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

При поступлении аванса на счета организации – Д 50, 51, 52 К 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 – Д 62, субсчет «Авансы полученные», К 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:

– Д 62, субсчет «Авансы полученные» К 62 — на сумму отгруженной продукции, включая НДС;

– Д 68, субсчет «НДС» К 62, субсчет «Авансы полученные» — на сумму восстановленного НДС.

Аналитический учет ведется по каждому выданному и полученному авансу. Регистром бухгалтерского учета по счету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» служит ведомость, совмещающая синте-

тический и аналитический учет, в которой в разрезе корреспондирующих счетов в хронологической последовательности должна быть систематизирована и накоплена информация о хозяйственных операциях. Выходные данные ведомости об оборотах и остатках по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» используются для контроля за дебиторской задолженностью, расчетами по полученным авансам, для составления бухгалтерского баланса и других форм отчетности.

3. Учет с разными дебиторами.

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

В бухгалтерском балансе дебиторская задолженность отражается 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 особое внимание нужно обратить на сроки исковой давности. 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:

– Д 91 К 62, 76; Д 63 К 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 отражается записью – Д 50, 51, 52 К 91. Одновременно на указанные суммы кредитуют забалансовый счет 007. Суммы списанной дебиторской задолженности включаются в состав внереализационных расходов, участвующих в формировании финансовых результатов, которые учитываются при налогообложении прибыли.

Запись бухгалтерских проводок при получении неотфактурованных поставок продукции

Неотфактурованными поставками считаются материальные запасы, поступившие в организацию на которые отсутствуют расчетные документы.

К неотфактурованным поставкам не относятся поступившие, но не оплаченные материалы, на которые имеются расчетные документы.

Неотфактурованные поставки принимаются на склад при составлении акта о приемке материалов в двух экземпляров. Если расчетные документы получены в текущем месяце, то они учитываются в обычном порядке.

Если расчетные документы поступили в следующем году, после представления госдуарственной отчетности, то они принимаются к учету по учетной цене, НДС учитывается в общепринятом порядке, уточняются расчеты с поставщиком.

И разница между учетной стоимостью и фактической списывается в том месяце, в котором поступили расчетные документы.

Уменьшение стоимости, отражается проводкой Д10 К91, как прибыль прошлых лет выявленных в отчетном году. Увеличение стоимости материалов отражается проводкой Д91 К60, как убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году.

Пример: в декабре организация получила запчасти без расчетных документов согласно договору поставки их цена без НДС 400.000 руб., учетная цена полученной партии 350000 руб., расчетные документы поступили в мае, стоимость материалов 413.000 руб, в том числе НДС 63.000.

В БУ были составлены проводки:

I.

a. Декабрь – оприходованы материалы по учетной цене Д10 К15
350.000.

b. Отражена неотфактурованная поставка по договорной цене Д15 К60
400.000

c. Отражено отклонение между учетной и рыночной ценой Д16 К15
50.000.

II. Май

a. Отражен НДС на основании поступившего счета фактуры Д19К60
63000 руб.

b. Отражена прибыль прошлых лет выявленная в отчетном году Д60
К91 50.000 руб.

c. Оплата неотфактурованных поставок Д

Пример, организация продает другой организации, залежавшиеся на складе материалы. Договорная цена 118000 руб, в том числе 18000 НДС, себестоимость 118000, без НДС.

В бухгалтерском учете буду составлены проводки.

1. Отражена выручка от продажи материалов Д62 К91/1 118000 руб.

2. Списывается себестоимость материалов Д91/2 К10 118.000 руб.

3. Выделяется НДС из выручки Д91/2 К68/НДС 18000 руб.

4. Выявляется и списывается финансовый результат от продажи материалов Д99 К91/9.

5. Произведена оплата покупателям Д51 К62 118000.

Погашение стоимости специального инструмента стоимости, специальных приспособлений, специального оборудования и одежды учитываемых на счете 10.

Конкретный перечень средств труда учитываемых в составе специальных инструментов специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, далее называемыми оснасткой определяется организацией исходя из особенности технологического процесса предприятия. Стоимость специальной оснастки учитываемой на счете 10 может погашаться одним из способов.

1. Способ списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг)

2. Линейный способ- списание стоимости пропорционально срок полезного использования которой непосредственно связан с количеством выпущенной продукции (работ, услуг). Например штампы, пресс-формы, прокатные волки. Линейный способ рекомендуется применять для оснастки, физический износ которой не связан с количеством выпущенной продукции. Шаблоны, контрольно-испытательная аппаратура итд.

3. Стоимость оснастки предназначенной для индивидуальных заказов или используемый в массовом производстве разрешается списывать полностью в момент передачи в производство в эксплуатацию. Также единовременное списание разрешается по специальной одежде срок эксплуатации, которой не более 12 месяцев.

Пример 1: отраслевые нормы предписывают предприятию закупать спецодежду, цена комбинезона 35000 рублей, в том числе НДС 5.340, СПИ 24 месяца и куртку 6.000 руб, в том числе НДС 915, СПИ 12 месяцев. Согласно учетной политике предприятие признает спецодежду стоимостью менее 20000 рублей, МПЗ и списывает ее в расходы линейным способом, а все что выше 20.000 руб, считается основными средствами, на которые начисляются амортизация.

В бухгалтерском учете делаются записи:

поступил комбинезон Д08 К60 29660 р.

НДС по комбинезону Д19 К60 5340

НДС предъявлен к вычету Д68 К19 5340

Комбинезон передан в эксплуатацию Д01 К08 29.660

Начисляется амортизация линейным способом ежемесячно в течении 24 месяцев Д20 К02 1236 рублей.

Приобретена куртка Д10 К

Отражен НДС по куртке Д19 К60 915 руб

НДС к вычету Д68 К19 915 руб

Куртка списана в производство (ежемесячно в течении 12 месяцев) Д20 К10 424 руб.

Учет расчетов с работниками по прочим операциям и расчетов с подотчетными лицами

План.

1. Учет расчетов с работниками по прочим операциям.

2. Учет расчетов с подотчетными лицами.

1. Учет расчетов с работниками по прочим операциям

Для обобщения информации о расчетах с персоналом организации, кроме расчетов по оплате труда, расчетов с подотчетными лицами и депонентами, предназначен счет **73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».**

К счету могут быть открыты следующие субсчета: «Расчеты по предоставленным займам», «Расчеты по возмещению материального ущерба», «Расчеты за товары, проданные в кредит» и др.

На субсчете «Расчеты по предоставленным займам» отражаются расчеты по предоставленным работникам займам (например, на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, приобретение или строительство садовых домиков и благоустройство садовых участков, обзаведение домашним хозяйством и др.). Договор займа должен быть заключен в письменной форме.

Заемщик выдает организации обязательство о возврате полученных средств. В обязательстве указывается, что в случае увольнения заемщика по собственному желанию без уважительных причин, за нарушение трудовой дисциплины или при нецелевом использовании полученных средств заем подлежит возврату организации досрочно.

По дебету счета 73 субсчет «Расчеты по предоставленным займам», отражается сумма предоставленного работнику займа в корреспонденции со счетом 50, 51.

По кредиту счета 73 отражается сумма платежей, поступившая от работника-заемщика в погашение займа, в корреспонденции со счетом 70, 50, 51.

Если заем, выданный работнику, им не возвращен (или возвращен не полностью), эта задолженность подлежит списанию:

Д 91 К 73.

На субсчете «Расчеты по возмещению материального ущерба» учитываются расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работником организации в результате недостач и хищений денежных и ТМЦ, брака, а также по возмещению других видов ущерба.

Работник обязан возместить работодателю причиненный ему прямой действительный ущерб. Неполученные доходы (упущенная выгода) взысканию с работника не подлежат.

За причиненный ущерб работник несет материальную ответственность в пределах своего среднего месячного заработка, если иное не предусмотрено Трудовым Кодексом РФ.

Полная материальная ответственность работника состоит в его обязанности возмещать причиненный ущерб в полном размере. Она может возлагаться на работника лишь в случаях, предусмотренных ТК или иными законами.

Полная материальная ответственность возлагается на работника в следующих случаях:

- 1) когда в соответствии с ТК на работника возложена материальная ответственность в полном размере за ущерб, причиненный работодателю при исполнении работником трудовых обязанностей;
- 2) недостачи ценностей, вверенных ему на основании специального письменного договора или полученных им по разовому документу;
- 3) умышленного причинения ущерба;
- 4) причинения ущерба в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения;
- 5) причинения ущерба в результате преступных действий работника, установленных приговором суда;
- 6) причинения ущерба в результате административного проступка, если таковой установлен соответствующим государственным органом;
- 7) разглашения сведений, составляющих охраняемую законом тайну, в случаях, предусмотренных ФЗ;
- 8) причинения ущерба не при исполнении работником трудовых обязанностей.

Материальная ответственность в полном размере причиненного работодателю ущерба может быть установлена трудовым договором, заключаемым с руководителем организации, заместителями руководителя, главным бухгалтером.

Письменные договоры о полной индивидуальной или коллективной материальной ответственности, то есть о возмещении работодателю причиненного ущерба в полном размере за недостачу вверенного работникам имущества, заключаются с работниками, достигшими возраста 18 лет и непосредственно обслуживающими или использующими денежные, товарные ценности или иное имущество.

Взыскание с виновного работника суммы причиненного ущерба, не превышающей среднего месячного заработка, производится по распоряжению работодателя. Распоряжение может быть сделано не позднее одного месяца со дня окончательного установления работодателем размера причиненного работником ущерба. Если месячный срок истек, или работник не согласен добровольно возместить причиненный работодателю ущерб, а сумма причиненного ущерба, подлежащая взысканию с работника, превышает его средний месячный заработок, то взыскание осуществляется в судебном порядке.

Работник, виновный в причинении ущерба, может добровольно возместить его полностью или частично. По соглашению сторон трудового договора допускается возмещение ущерба с рассрочкой платежа. В этом случае работник представляет письменное обязательство о возмещении ущерба с указанием конкретных сроков платежей. С согласия работодателя работник может передать ему для возмещения причиненного ущерба равноценное имущество или исправить поврежденное имущество.

В учете операции по учету удержаний за причиненный материальный ущерб (недостачу материальных ценностей) оформляются следующими записями:

Д 94 К 01, 07, 10, 41, 43 – списывается фактическая себестоимость недостачи;

Д 94 К 19 – списывается НДС от покупной стоимости недостающих материальных ценностей;

Д 73 К 94 – отнесена недостача по фактической себестоимости материальных ценностей и сумма НДС на виновное лицо – работника организации;

Д 50 К 73 – внесена сумма недостачи виновным лицом в кассу;

Д 70 К 73 – удержана сумма недостачи из сумм оплаты труда виновного лица.

2. Учет расчетов с подотчетными лицами.

Подотчетными лицами являются работники организации, получившие авансом наличные суммы денежных средств на предстоящие хозяйственно-операционные, представительские и командировочные расходы.

Список подотчетных лиц, регулярно получающих денежные средства под отчет на хозяйственно-операционные расходы, оформляется приказом по организации.

Под хозяйственно-операционными расходами понимаются расходы работников на покупку в установленных пределах товаров, включая ГСМ, на оплату работ и услуг. Размер выдачи наличных на хозяйственные нужды предусмотрен сметой предприятия. Хозяйственные расходы подтверждаются квитанциями почтовых отделений, счетами и чеками магазинов, оптовых и транспортных организаций и др.

Представительские расходы – затраты, связанные с проведением официального приема (завтрак, обед, ужин) представителей, их транспортное обслуживание, посещение культурно-зрелищных мероприятий, буфетным обслуживанием во время переговоров и мероприятий культурной программы, оплатой услуг переводчиков, не состоящих в штате организации.

Служебная командировка – это поездка работника по распоряжению руководителя организации для выполнения служебного поручения вне места

постоянной работы.

За время нахождения в командировке работнику сохраняется заработная плата по месту постоянной работы. Работника направляет в командировку руководитель, что оформляется выдачей командировочного удостоверения. По усмотрению руководителя организации наряду с командировочным удостоверением может оформляться приказ. При направлении в командировку подотчетное лицо также получает служебное задание, форма которого утверждена Госкомстатом России.

Размер аванса, выдаваемого подотчетному лицу, определяется служебным заданием и условиями командировки (пункт назначения, виды транспорта, продолжительность командировки).

Выдача наличных денег под отчет оформляется расходным кассовым ордером после расчета бухгалтерией причитающихся сумм.

Подотчетное лицо обязано в трехдневный срок (после использования средств или возвращения из командировки) составить и сдать в бухгалтерию авансовый отчет. К авансовому отчету прилагаются оправдательные документы (квитанции, чеки, проездные билеты, счет и др.), командировочное удостоверение.

Целесообразность расходов подтверждает руководитель отдела, в котором работает сотрудник. Бухгалтерия проверяет расходы, представленные в авансовом отчете, а руководитель организации утверждает отчет. Затем авансовый отчет принимается к учету.

Командировочные расходы включаются в себестоимость продукции (работ, услуг).

Остаток неиспользованных сумм сдается подотчетным лицом в кассу по приходному кассовому ордеру, а перерасход выдается из кассы по расходному кассовому ордеру в день сдачи авансового отчета.

Денежные средства, полученные под отчет, расходуются строго по назначению. Передача выданных под отчет наличных денег одним лицом другому запрещается. Наличные деньги выдаются под отчет при условии полного отчета конкретного подотчетного лица по ранее выданному ему авансу.

У лиц, не представивших отчеты и оправдательные документы о расходовании подотчетных сумм в установленные сроки или не возвративших в кассу организации остатки неиспользованных сумм авансов, бухгалтерия вправе удержать из начисленной заработной платы задолженность.

Учет расчетов с подотчетными лицами ведется на счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Синтетический и аналитический учет расчетов с подотчетными лицами ведется по каждой сумме, выданной под отчет. Синтетический учет ведется в журнале-ордере № 7.

Основанием для заполнения журнала-ордера № 7 являются расходные кассовые ордера – на суммы, выданные в подотчет и авансовые отчеты – на израсходованные суммы, новые приходные или расходные кассовые ордера.

Хозяйственные операции по учету расчетов с подотчетными лицами отражены в таблице 1.

Таблица 1

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
1	Выданы наличные деньги под отчет из кассы, перерасход по авансовым отчетам	71	50
2	Перечислены авансы подотчетным лицам, находящимся в командировке	71	51
3	Получено от покупателей и заказчиков	71	62
4	Приобретены подотчетным лицом ТМЦ, оборудование, вложения во внеоборотные активы, включая расходы по их доставке НДС	10,08.07 19	71 71
5	Списаны по авансовым отчетам суммы использованные на хозяйственные, представительские, командировочные расходы	26	71
6	Удержаны из зарплаты работников суммы, своевременно не возвращенные	70	71
7	Установлена недостача подотчетных сумм	94	71
	Отражена стоимость работ и услуг сторонних организаций, оплаченных через подотчетное лицо	20,23,25,26,44	71