

ГОТОВИМСЯ К ПЕРЕХОДУ НА НОВЫЙ ПЛАН СЧЕТОВ

ПРАКТИКУМ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ НА НОВОМ ПЛАНЕ СЧЕТОВ ¹

Паркшеян Х.Р., к.э.н., доцент

Институт Мировой экономики и информатизации

1. УЧРЕЖДЕНИЕ ПРЕДПРИЯТИЯ

Вопрос. Что надо сделать для организации предприятия?

Ответ. Приступая к созданию предприятия, любой предприниматель или группа предпринимателей должны иметь перед собою четкую и ясную идею. Эта идея должна быть подкреплена системой постоянного получения заказов на свою продукцию или услуги. Намечаемый выпуск продукции или оказание услуг должны быть обеспечены всеми необходимыми материальными ресурсами. Наконец, начиная новое дело, следует продумать возможность постоянного пополнения своего капитала. Все эти вопросы необходимо достаточно подробно отразить в основном документе – *предпринимательском бизнес-плане*.

Определив, таким образом, свою «хозяйственную нишу», предприниматель может устанавливать *специализацию* своего предприятия. Потребуется оценить возможности будущих потребителей, узнать все возможные сведения о конкурентах, решить вопрос о технике и технологии, с помощью которых будет производиться продукция.

Немаловажное значение составит *выбор формы предпринимательства*, в первую очередь между предпринимательством индивидуальным и коллективным. Избрав индивидуальную форму, предприниматель действует на свой страх и риск. Его предприятие является частным, оно принадлежит ему на праве собственности или членом его семьи на праве общей долевой собственности. В случае неудачи собственник несет полную ответственность по обязательствам предприятия и расплачивается своими средствами, своим имуществом.

Сделав выбор в пользу коллективной формы, предприниматель делит ответственность с партнерами по предприятию. Такая форма позволяет уменьшить риск, привлечь дополнительные ресурсы.

Вопрос. Как подготовить устав и состав учредителей?

Ответ. В соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации (часть первая), введенным в действие с 1 января 1995 г., юридические лица, являющиеся коммерческими организациями, могут создаваться в форме хозяйственных товариществ и обществ производственных кооперативов, государственных и муниципальных унитарных предприятий.

Хозяйственные товарищества могут создаваться в форме полного товарищества и товарищества на вере (командитного товарищества). *Хозяйственные общества* могут создаваться в форме акционерного об-

щества, общества с ограниченной или дополнительной ответственностью.

Полным признается *товарищество*, участники которого (полные товарищи) в соответствии с заключенным между ними договором занимаются предпринимательской деятельностью от имени товарищества и несут ответственность по его обязательствам принадлежащим им имуществом.

Товариществом на вере (командитным товариществом) признается товарищество, в котором наряду с участниками, осуществляющими от имени товарищества предпринимательскую деятельность и отвечающими по обязательствам товарищества своим имуществом (полными товарищами), имеется один или несколько участников-вкладчиков (командитистов), которые несут риск убытков в пределах внесенных ими вкладов.

Акционерным признается общество, уставный капитал которого разделен на определенное число акций; участники акционерного общества (акционеры) не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им акций.

Акционерное общество может быть открытым или закрытым. Акционерное общество, участники которого могут отчуждать принадлежащие им акции без согласия других акционеров, признается *открытым*. Такое акционерное общество вправе проводить открытую подписку на выпускаемые им акции и их свободную продажу на условиях, устанавливаемых законом и иными правовыми актами. Оно обязано ежегодно публиковать для всеобщего сведения годовой отчет, бухгалтерский баланс, счет прибылей и убытков.

Закрытым признается такое акционерное общество, акции которого распределяются только среди его учредителей или иного заранее определенного круга лиц. Акционеры такого общества имеют преимущественное право приобретения акций, продаваемых другими акционерами этого общества.

Обществом с ограниченной ответственностью признается учрежденное одним или несколькими лицами общество, уставный капитал которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров. Участники этого общества не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов.

Участники *общества с дополнительной ответственностью* солидарно несут субсидиарную ответственность по его обязательствам своим имуществом в одинаковом для всех кратном размере к стоимости их вкладов, определяемом учредительными документами общества.

При банкротстве одного из участников его ответственность по обязательствам общества распределяется между остальными участниками пропорционально их вкладам, если иной порядок распределения ответственности не предусмотрен учредительными документами общества.

Вопрос. Как осуществить регистрацию предприятия?

Ответ. Совет учредителей, решив, какую форму предприятия выбрать, готовит комплект документов для регистрации их в торговой палате, региональных

¹ Одобрено на заседании Ученого Совета Института Мировой экономики и информатизации.

органах власти и госналогслужбы. Подготовка документов проводится в соответствии с ГК РФ. После этого происходит оформление счетов в любом банке региона. Рублевых счетов можно открывать несколько (в разных банках), а Валютные счета только один.

Вопрос. Как формируется производственная база предприятия?

Ответ. Формирование производственной базы может происходить следующим образом. Предпринимателю предстоит приобрести или взять в аренду производственные и складские помещения, оборудование, станки, инструмент, приобрести сырье и материалы, полуфабрикаты, комплектующие изделия, привлечь рабочую силу. Здесь предприятие вступает в отношения с производителями оборудования, поставщиками сырья и материалов, с посредническими фирмами. Работники нанимаются на бирже труда, через объявления в прессе и другими путями.

Важный этап – *привлечение финансовых средств*. Собственных средств у предпринимателя или у его партнеров для начала и развития дела, как правило, недостаточно. Дефицит денежных средств можно преодолеть, выпустив акции, т.е. частично передать права на участие в капитале и прибыли предприятия, собственные долговые обязательства, а также получив займы в коммерческих банках.

В этих случаях предприятие вступает во взаимоотношения с юридическими и физическими лицами, приобретающими его акции или долговые обязательства, а также с коммерческими банками. Кредиты банка подразделяются на краткосрочные, среднесрочные и долгосрочные. Специфика переходного периода к рынку, сложившаяся ныне в нашей стране, привела к тому, что наибольший интерес у обеих сторон (и у предприятия, и у банка) имеют краткосрочные ссуды, которые выдаются банками, как правило, на 30, 60 и 90 дней, т.е. до трех месяцев.

Предоставление банками кредитов предприятиям нередко сопровождается различными видами страховых операций. Страхование могут подлежать здания, запасы материальных ценностей и др. В этом случае предприятия вступают в деловые взаимоотношения со страховыми компаниями.

Выпуская акции, облигации, другие ценные бумаги или приобретая их, предприятия обращаются к *фондовому рынку*, т.е. рынку ценных бумаг. Здесь перечень организаций, с которыми предприятия вступают во взаимоотношения, достаточно велик. Это, прежде всего, фондовые биржи, кредитно-финансовые институты, инвестиционные фонды, индивидуальные инвесторы и др.

Вопрос. Что такое учетная политика и как ее формируют?

Ответ. *Учетная политика* – это выбор самим предприятием методических приемов, позволяющих ему влиять на сумму прибыли или убытка. Задача учетной политики состоит в обеспечении примерной равномерности получения предприятием ежегодной прибыли без значительных всплесков и провалов.

Выбор учетной политики зависит от специфики предприятия, особенностей организации управления, правовых норм деятельности, отраженных в учредительных документах, особенностей коммерческой деятельности, текущих и долгосрочных целей. На учетную политику влияют налоговые условия, наличие льгот,

валютная политика государства, характер владения (аренда, приватизация, создание за счет уставного капитала), долгосрочность контрактов, формы собственности, квалификация персонала, свобода в решении вопросов ценообразования.

Осуществлению учетной политики должны предшествовать согласование ее основных принципов и особенностей со статистическими органами и налоговой службой по месту нахождения, выявление возможных различий в конечных показателях деятельности, вызванных изменениями системы учета, определение порядка их регулирования в соответствии с действующим законодательством и нормативными положениями по учету. Обязательное условие реализации учетной политики – необходимость соблюдения законодательных предписаний и положений государственной регламентации учета и отчетности.

Действующие сегодня нормативные документы по бухгалтерскому учету в РФ позволяют предприятиям всех форм собственности применять альтернативные варианты учета. Выбор варианта учетной политики в конкретном отчетном периоде непосредственно связан с экономической политикой предприятия. В обычных условиях экономическая политика предприятия направлена на долговременное существование и получение достаточной прибыли, в условиях инфляционных процессов и тяжелого налогового пресса – на оптимизацию затрат и минимизацию налогов.

Осуществление экономически обоснованной самостоятельной учетной политики позволяет предприятию влиять на эффективность использования материальных и денежных ресурсов, ускорить оборот капитала, создать и использовать дополнительные источники финансирования реконструкции и развития. Одновременно происходит выравнивание по годам уплаты дивидендов акционерам и пайщикам, а также налоговых платежей, производимых за счет прибыли.

При выборе учетной политики должны быть учтены следующие требования:

- постоянство учетной политики в течение длительного периода (от одного отчетного года к другому) и соблюдение ее по всем видам деятельности предприятия;
- регламентация принципов учетной политики действующей нормативной базой;
- извещение внешних потребителей информации об изменениях в учетной политике.

Учетная политика предприятия, а также вносимые в нее изменения оформляются приказом, распоряжением или другой организационно-распорядительной документацией на длительный период времени. Она обязательна к исполнению всеми структурными подразделениями предприятия (в том числе и выделенным на отдельный баланс). Приказ содержит весь перечень пунктов принятой на отчетный год учетной политики.

Изменения выбранной учетной политики возможны в случаях реорганизации предприятия (слияния, разделения, присоединения); смены собственников, изменений в законодательстве или в нормативном регулировании бухгалтерского учета в РФ, разработки новых способов бухгалтерского учета.

2. ОРГАНИЗАЦИЯ ПРОИЗВОДСТВА

Вопрос. Выбор типа предприятия, с чем он связан?

Ответ. Каждое промышленное предприятие состоит из производственных подразделений – цехов, участков, об-

служивающих хозяйств, органов управления, организаций и учреждений, призванных удовлетворять нужды работников предприятия и членов их семей.

Комплекс производственных подразделений, организаций по управлению предприятием и обслуживанию работников, их количество, величина взаимосвязи и соотношения между ними по размеру занятых площадей, численности работников и пропускной способности представляют собой *общую структуру предприятия (объединения)*.

Производственные подразделения предприятия – цехи, участки, обслуживающие хозяйства и службы (прямо или косвенно участвующие в производственном процессе), связи между ними, взятые в совокупности, – составляют его *производственную структуру*. Она предопределяет уровень производительности труда, издержек производства, эффективность эксплуатации природных богатств и техники при данных технико-экономических и экономико-географических условиях материального производства.

Построение рациональной производственной структуры предприятия осуществляется в следующем порядке:

- устанавливаются состав цехов предприятия, их мощность в размерах, обеспечивающих заданный выпуск продукции;
- рассчитываются площади для каждого цеха и склада, определяются пространственные расположения их в генеральном плане предприятия;
- планируются все транспортные связи внутри предприятия, их взаимодействие с общегосударственными (внешними для предприятия) путями;
- намечаются кратчайшие маршруты межцехового передвижения предметов труда по ходу производственного процесса.

К *производственным подразделениям* относятся цехи, участки, лаборатории, в которых изготавливается, проходит контрольные проверки, испытания основная продукция (выпускаемая предприятием), комплектующие изделия (приобретаемые со стороны), материалы и полуфабрикаты, запасные части для обслуживания изделий и ремонта в процессе эксплуатации; вырабатываются различные виды энергии для технологических целей и т.п.

К *подразделениям, обслуживающим работников*, относятся жилищно-коммунальные отделы, их службы, фабрики-кухни, столовые, буфеты, детские сады и ясли, санатории, пансионаты, дома отдыха, профилактории, медсанчасти, добровольные спортивные общества, отделы технического обучения и учебные заведения, занимающиеся повышением производственной квалификации, культурного уровня рабочих, инженерно-технических работников, служащих.

Вопрос. Как выбрать для предприятия производственный процесс?

Ответ. Известны *три типа производственной структуры* промышленного предприятия: предметный, технологический и смешанный (предметно-технологический).

При *предметной структуре* основные цехи предприятия, их участки строятся по признаку изготовления каждым из них определенного изделия либо какой-нибудь из его частей (узла, агрегата) или определенной группы деталей.

Технологическая структура предопределяет четкую технологическую обособленность.

Смешанная (предметно-технологическая) структура характеризуется наличием на одном и том же машиностроительном заводе основных цехов, организованных и по предметному, и по технологическому принципу.

Вопрос. Какой тип организации производства выбрать?

Ответ. Под *типом организации производства* понимают комплексную характеристику особенностей организации и технического уровня промышленного производства. На тип организации производства оказывает влияние ряд факторов: уровень специализации, масштабность производства, сложность и устойчивость изготавливаемой номенклатуры изделий, обусловленной размерами и повторяемостью выпуска. Различают три основных типа производства: единичное, серийное, массовое.

Единичное производство предусматривает штучный выпуск изделий разнообразной и непостоянной номенклатуры ограниченного потребления. Это, например, Новокраматорский машиностроительный, Уральский завод тяжелого машиностроения, выпускающие блюминги, прокатные станы и другое оборудование.

Серийное производство предусматривает одновременно изготовление сериями широкой номенклатуры однородной продукции, выпуск которой повторяется в течение продолжительного времени.

Под *серией* понимается выпуск ряда конструктивно одинаковых изделий, запускаемых в производство партиями, одновременно или последовательно, непрерывно в течение планового периода.

Массовое производство характеризуется непрерывностью и относительно длительным периодом изготовления ограниченной номенклатуры однородной продукции в больших количествах. К предприятиям с массовым выпуском продукции, например, можно отнести автомобильные, тракторные заводы, заводы автомобильного, тракторного и сельскохозяйственного машиностроения. Массовое производство – высшая форма специализации производства, позволяющей сосредоточивать на предприятии выпуск одного или нескольких типоразмеров одноименных изделий. При этом типе организации производства различные изделия выпускаются одновременно и, как правило, непрерывно. Непременным условием массового производства является высокий уровень стандартизации и унификации при конструировании деталей, узлов и агрегатов.

Вопрос. Что такое генеральный план предприятия?

Ответ. *Генеральный план* – одна из важнейших частей проекта промышленного предприятия, содержащая комплексное решение вопросов планировки и благоустройства территории, размещение зданий, сооружений, транспортных коммуникаций, инженерных сетей, организации систем хозяйственного и бытового обслуживания, а также расположения предприятия в промышленном районе (узле).

К генеральному плану предъявляются высокие требования, главные из которых:

- расположение производственных подразделений строго по ходу технологического процесса – склады сырья, материалов и полуфабрикатов, заготовительные, обрабатывающие, сборочные цехи, склады готовой продукции;
- размещение вспомогательных участков, хозяйств вблизи цехов основного производства, которые они обслуживают;

- рациональное устройство железнодорожных путей внутри предприятия. Они должны быть подведенными как к помещениям складов сырья, материалов и полуфабрикатов, так и к складу готовой продукции, где производятся доукомплектование изделий съемным оборудованием, запасными частями, консервация, упаковка, укупорка, погрузка, отправка продукции потребителю;
- наибольшая прямоточность и кратчайшие пути транспортировки сырья, материалов, полуфабрикатов и готовой продукции;
- исключение встречных и возвратных потоков как внутри, так и вне помещений;
- наиболее целесообразные варианты расположения внешних коммуникаций предприятия и присоединения их к инженерным сетям, шоссе, дорогам, железнодорожным путям и т.п.;
- размещение в блоках цехов лабораторий (измерительной, химической, рентгеноконтроля, ультразвука и др.), обслуживающих их, а также цехов термической обработки и защитных покрытий деталей, готовых изделий.

Генеральный план должен также предусматривать возможность дальнейшего развития предприятия и обеспечивать такую производственную структуру, при которой могут быть достигнуты наивысшие результаты производства при наименьших затратах; создавать условия для максимального удовлетворения интересов всех работников предприятия.

Вопрос. Что такое текущее и перспективное планирование?

Ответ. Необходимость технико-экономического обоснования планов и повышения эффективности производства предопределили *систему показателей плана*. Показатели, применяемые в планировании, подразделяются на количественные и качественные, объемные и удельные.

Количественные показатели плана выражаются абсолютными величинами. К ним относятся: объем товарной, валовой продукции, объем реализации, численность работающих, численность рабочих, фонд заработной платы, сумма прибыли, размер затрат различных производственных ресурсов (металла, топлива и т.д.) и др.

Качественные показатели являются величинами относительными. Они выражают экономическую эффективность производства, его отдельных факторов. Это рост производительности труда, снижение себестоимости продукции и др. К качественным показателям относятся также те, которые выражают соотношение количественных показателей между собой, например, рентабельность производства, фондоотдача, качество продукции и др.

Между количественным и качественным показателями существуют взаимосвязь и взаимодействие. Для того чтобы рационально организовать труд коллектива предприятия, обеспечить непрерывность и пропорциональность развития производства, нацелить работников на повышение эффективности производства, одного показателя, например, объема товарной продукции, недостаточно. Нужна система, сочетание количественных и качественных показателей, которые направили бы работников промышленности не только на увеличение объема выпуска продукции, но и на изготовление этой продукции в нужной населению и народному хозяйству страны номенклатуре, требуемого качества, с получением определенного эффекта в виде прибыли, при минимальных затратах трудовых, материальных и денежных ресурсов.

Определяющим в решении этой проблемы является переход предприятий к рыночным отношениям.

В системе показателей плана промышленности различают объемные и удельные показатели. *Объемные* показатели устанавливают абсолютные величины производства в целом, отдельных процессов и факторов, в нем участвующих. Например, объем производства в целом, объем механической обработки, сборки, объем трудовых затрат, материальных ресурсов и т.д. *Удельные* показатели устанавливают отношение двух или нескольких взаимосвязанных показателей, например, затраты металла на единицу продукции, капитальные вложения на единицу производственной мощности и др.

Для исчисления показателей плана промышленности применяются натуральные, трудовые и стоимостные измерители.

Натуральные измерители используются при планировании объема производства, материальных ресурсов. Их преимущество в том, что они обеспечивают возможность получения количественного выражения и качественной характеристики тех или иных показателей. Применение натурального измерителя показателей плана ограничивается невозможностью обобщения различных по характеру натуральных показателей.

Для измерения объема производства однородных изделий, различных по материалоемкости или другому признаку, применяют *условно-натуральный измеритель*. В этом случае за условную единицу принимают одно из однородных изделий, а все остальные приравнивают к нему по одному из перечисленных выше признаков (как правило, трудоемкости). Так, условно-натуральные измерители: тракторы в 15-сильном исчислении, мыло 40%-ной жирности и др.

Широкое применение получил *трудовой измеритель* объема производства, выражаемый, как правило, в норма-часах. Трудовые измерители в сочетании с натуральными используются для исчисления производительности труда, размера оплаты труда, определения норм выработки и др.

В условиях товарно-денежных отношений важное значение сохраняет *стоимостной (денежный) измеритель*. С помощью стоимостных показателей определяют динамику развития промышленности, темпы и пропорции, взаимоувязывают все разделы плана. В стоимостных измерителях планируются объем реализации продукции, товарная и валовая продукция.

Вопрос. Как организовать управление качеством продукции?

Ответ. В последние годы сформировался новый подход, новая стратегия в управлении качеством. Она характеризуется рядом моментов:

- обеспечение качества понимается не как техническая функция, реализуемая каким-то одним подразделением, а как систематический процесс, пронизывающий всю организационную структуру фирмы;
- новому понятию качества должна соответствующая организационная структура предприятия;
- вопросы качества актуальны не только в рамках производственного цикла, но и в процессе разработок, конструирования, маркетинга и послепродажного обслуживания;
- качество должно быть ориентировано на удовлетворение требований потребителя, а не изготовителя;
- повышение качества продукции требует применения новой технологии производства, начиная с автоматизации

проектирования и кончая автоматизированным измерением в процессе контроля качества;

- всеобъемлющее повышение качества достигается только заинтересованным участием всех работников.

Всеобщий контроль качества, осуществляемый фирмами США, Японии и Западной Европы, предполагает три обязательных условия.

Качество как основная стратегическая цель деятельности признается высшим руководством фирм. При этом устанавливаются конкретные задачи и выделяются средства для их решения. Поскольку требования к качеству определяет потребитель, не может существовать такого понятия, как постоянный уровень качества. Повышение качества должно идти по возрастающей, ибо качество – это постоянно меняющаяся цель.

Мероприятия по повышению качества должны затрагивать все подразделения без исключения. Опыт показывает, что 80-90% мероприятий не контролируется отделами качества и надежности.

Непрерывающийся процесс обучения (ориентирован на определенное рабочее место) и повышение мотивации персонала.

В условиях острой конкурентной борьбы фирмы смогут успешно развиваться, внедряя системное управление качеством продукции. Растущая требовательность к улучшению качества изделий в настоящее время – одна из характерных черт мирового рынка.

Системы разработки новых изделий должны содержать три основных положения:

- качество рассматривается наравне со всеми техническими новшествами с самого начала разработки изделия;
- планирование научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ организуется таким образом, чтобы не ограничивать проектирование вариантов изделия с наилучшими характеристиками;
- ускорение разработки изделия должно стать основным критерием эффективности системы разработки.

Качество продукции непосредственно связано с сертификацией.

Порядок организации и проведения работ по сертификации строится так, чтобы обеспечить достаточную объективность сертификации, достоверность и воспроизводимость результатов испытаний, быть экономически приемлемым как для изготовителей, так и для потребителей продукции.

Работы по сертификации основаны на следующих принципиальных положениях:

- выборе критериев, по которым можно судить, что продукция отвечает интересам потребителей, требованиям законов страны импортера, возможностям изготовителей;
- выборе системы сертификации, зависящей от авторитета органа по сертификации, который, в свою очередь, зависит от беспристрастности, компетентности персонала, проводящего сертификацию, и надежности оборудования;
- стабильности технологического процесса производства продукции, использовании системы управления качеством продукции, оценки и контроле за ее действием;
- независимости результатов испытаний и проведения работ по сертификации. Заверения изготовителя о том, что его изделие отвечает требованиям стандарта, не всегда принимаются на веру, поэтому потребитель создает собственную проверку, что требует материальных и трудовых затрат. С точки зрения внешней торговли и международных экономических связей именно независимость результатов сертификационной деятельности имеет преобладающее значение.

При положительных результатах сертификационных испытаний изделия должны иметь подтверждающее доказательство – клеймо, специальный знак, этикетку, сопроводительный документ, сертификат.

Сертификация может быть:

- *обязательной* – для параметров качества продукции, регламентирующих охрану окружающей среды, безопасность пользователя продукции;
- *факультативной* – для параметров, которые могут улучшить климат доверия между поставщиками и потребителями продукции, повысить ее конкурентоспособность.

Сертификат может быть выдан непосредственно изготовителем продукции (самосертификация), а также третьей стороной – сторонней организацией, которая оценивает и подтверждает правильность проводимых мероприятий (от испытаний до выдачи сертификата).

Вопрос. Какое влияние оказывает маркетинг на организацию производства?

Ответ. Маркетинг – это система управления производственно-сбытовой деятельностью предприятия, основанная на комплексном анализе рынка. Маркетинг включает и прогнозирование спроса на продукцию, цен, организацию работ по созданию новых, более качественных видов продукции и товаров.

3. НОРМАТИВНО-ТЕХНИЧЕСКАЯ ПОДГОТОВКА ПРОИЗВОДСТВА

Вопрос. Как осуществляется текущее планирование?

Ответ. Необходимость технико-экономического обоснования планов и повышения эффективности производства предопределили *систему показателей плана*. Показатели, применяемые в планировании, подразделяются на количественные и качественные, объемные и удельные.

Количественные показатели плана выражаются абсолютными величинами. К ним относятся: объем товарной, валовой продукции, объем реализации, численность работающих, численность рабочих, фонд заработной платы, сумма прибыли, размер затрат различных производственных ресурсов (металла, топлива и т.д.) и др.

Качественные показатели являются величинами относительными. Они выражают экономическую эффективность производства, его отдельных факторов. Это рост производительности труда, снижение себестоимости продукции и др. К качественным показателям относятся также те, которые выражают соотношение количественных показателей между собой, например, рентабельность производства, фондоотдача, качество продукции и др.

В системе показателей плана промышленности различают объемные и удельные показатели. *Объемные* показатели устанавливают абсолютные величины производства в целом, отдельных процессов и факторов, в нем участвующих. Например, объем производства в целом, объем механической обработки, сборки, объем трудовых затрат, материальных ресурсов и т.д. *Удельные* показатели устанавливают отношение двух или нескольких взаимосвязанных показателей, например, затраты металла на единицу продукции, капитальные вложения на единицу производственной мощности и др.

Для исчисления показателей плана промышленности применяются натуральные, трудовые и стоимостные измерители.

Натуральные измерители используются при планировании объема производства, материальных ресурсов. Их преимущество в том, что они обеспечивают возможность получения количественного выражения и качественной характеристики тех или иных показателей. Применение натурального измерителя показателей плана ограничивается невозможностью обобщения различных по характеру натуральных показателей.

Для измерения объема производства однородных изделий, различных по материалоемкости или другому признаку, применяют *условно-натуральный измеритель*. В этом случае за условную единицу принимают одно из однородных изделий, а все остальные приравнивают к нему по одному из перечисленных выше признаков (как правило, трудоемкости).

Широкое применение получил *трудовой измеритель* объема производства, выражаемый, как правило, в норма-часах. Трудовые измерители в сочетании с натуральными используются для исчисления производительности труда, размера оплаты труда, определения норм выработки и др.

В условиях товарно-денежных отношений важное значение сохраняет *стоимостной (денежный) измеритель*. С помощью стоимостных показателей определяют динамику развития промышленности, темпы и пропорции, взаимоувязывают все разделы плана. В стоимостных измерителях планируются объем реализации продукции, товарная и валовая продукция.

Вопрос. На чем основывается построение планов?

Ответ. Обоснование планов развития предприятий осуществляется на основе системы прогрессивных технико-экономических нормативов и норм. Под *нормой* понимается максимально допустимая величина абсолютного расхода сырья, материалов, топлива, энергии и т.д. на изготовление единицы продукции (или выполнение определенного объема работы) установленного качества (например, норма расхода металла на изготовление изделия, детали). *Норматив* – величина относительная. Она характеризует степень использования орудий труда, предметов труда, их расходование на единицу площади, веса, объема и т.д. (например, показатель фондоотдачи – выпуск продукции на 1 руб. основных фондов).

Применяемые технико-экономические нормы и нормативы должны быть прогрессивными, т.е. при их разработке необходимо учитывать современный уровень развития науки, техники, технологии, организации производства и труда; наиболее полно использовать производственные мощности и передовой производственный опыт.

Наиболее совершенный метод разработки норм – *расчетно-аналитический*, при котором нормы и нормативы технико-экономически обосновываются путем всестороннего критического анализа состояния производства, возможных изменений в нем, изучения влияния различных факторов. В основу норм закладываются технико-экономические и организационные условия работы в плановом периоде.

Технико-экономические нормы и нормативы разрабатываются по следующим основным группам:

- нормы затрат живого труда (нормы затрат рабочего времени на единицу продукции, нормы выработки продукции

в единицу времени, нормы обслуживания, нормативы численности);

- нормы материальных затрат (удельные нормы затрат сырья, материалов, топлива, энергии, комплектующих изделий);
- нормативы использования орудий труда (нормативы использования машин, оборудования, механизмов, сооружений, инструментов);
- нормативы организации производственного процесса (длительность производственного цикла, объемы незавершенного производства, запасы сырья, материалов, топлива);
- нормы продолжительности освоения проектных мощностей, вводимых в действие предприятий, цехов, агрегатов, установок, производств.

Назначение отдельных групп норм и нормативов различно. Нормы затрат живого труда служат в основном для определения уровня производительности труда, использования рабочего времени, установления размера заработной платы. На основе удельных норм расхода материальных ресурсов и производственной программы определяется потребное количество отдельных видов и марок материальных ресурсов. Нормативы использования орудий труда позволяют рассчитывать уровень использования производственных мощностей. Нормы и нормативы служат для определения себестоимости продукции.

Вопрос. Каковы основные разделы и показатели плана предприятия?

Ответ. План развития предприятия включает следующие разделы:

- план производства промышленной продукции (производственная программа);
- план повышения экономической эффективности производства;
- план капитальных вложений и капитального строительства;
- план материально-технического обеспечения;
- план по труду и кадрам;
- план по издержкам производства и реализации продукции;
- финансовый план и другие.

Центральный раздел плана развития предприятия – *план производства продукции (производственная программа)*, в котором устанавливаются задания по производству отдельных видов продукции в натуральном и стоимостном выражениях, предусматривается дальнейшее повышение качества продукции. Для определения объема продукции в стоимостном выражении используются показатели реализуемой, товарной и валовой продукции. Существенное место в этом разделе занимает и планирование специализации, кооперирования и комбинирования промышленного производства.

Важным в планировании развития предприятий является разработка *плана повышения экономической эффективности производства*, в котором даются как обобщающие показатели повышения экономической эффективности производства, так и показатели повышения эффективности использования живого труда, основных фондов, оборотных средств, капитальных вложений, материальных ресурсов.

План капитального строительства предусматривает строительство новых, расширение и реконструкцию действующих предприятий, строительство и расширение крупных цехов и объектов на действующих предприятиях, техническое перевооружение действующего

ющего производства – модернизацию оборудования, замену устаревшего оборудования новым, более производительным, совершенствование технологии производства, механизацию и автоматизацию производственных процессов.

План материально-технического обеспечения представляет собой систему материальных расчетов, отражающих производство и потребление важнейших видов промышленной продукции, планов их реализации.

При разработке *плана по труду и кадрам* главная задача – предусмотреть систематическое повышение производительности труда как основного условия увеличения объема производства и повышения его эффективности.

Обобщающим разделом плана, в котором находят отражение результаты предыдущих разделов, является *план по издержкам производства и реализации продукции*.

В *финансовом плане* устанавливаются важнейшие финансовые показатели: расчет потребности в собственных оборотных средствах и задание по ускорению их оборачиваемости; взаимодействие предприятия с государственным бюджетом; создание и использование основных производственных фондов, задание по прибыли. Важной частью финансового плана является кредитный план.

Вопрос. Что такое производственная программа?

Ответ. Важнейший раздел плана развития предприятия – *производственная программа*, или *план производства продукции*. Показатели производственной программы: темп роста производства товарной (валовой) продукции, производство важнейших видов продукции в натуральном выражении (с указанием «в том числе продукции для экспорта»), включая показатель качества продукции.

Основой для определения в плане объема продукции в стоимостном выражении служит *план производства промышленной продукции в натуральном выражении*.

Установленные в плане единицы измерения продукции обязательны для всех звеньев планирования и управления производством. Это необходимо для того, чтобы обеспечить выполнение производственной программы в предусмотренном ассортименте, выполнение плана кооперированных поставок и плана поставок по договорам, а также для увязки производственной программы с показателями качества продукции.

Неотъемлемой частью плана производства продукции в натуральном выражении является *задание по дальнейшему повышению качества продукции*. Качество важнейших видов продукции должно отвечать по своим технико-экономическим показателям высшим достижениям отечественной и зарубежной техники на всех стадиях проектирования и изготовления продукции.

Стоимостными показателями производственной программы являются: объем реализации, товарная, валовая продукция.

По *объему реализуемой продукции* оценивается производственно-хозяйственная деятельность отраслей, объединений и предприятий. Объем реализуемой продукции в плане определяется как стоимость предназначенных к поставке и подлежащих оплате в плановом периоде: готовых изделий; полуфабрикатов

собственного производства; работ промышленного характера, предназначенных к реализации на сторону.

Объем реализуемой продукции по плану P_n можно определить по следующей формуле:

$$P_n = T_n + O_{n.p1} - O_{n.p2},$$

где

T_n – объем товарной продукции по плану;

$O_{n.p1}, O_{n.p2}$ – остатки нереализованной продукции на начало и конец планового периода.

Важными показателями плана, позволяющими определить общий объем промышленной продукции, ее структуру, темпы роста производительности труда, фондоотдачу и другие экономические показатели, служат товарная и валовая продукция.

Вопрос. Что такое бизнес-план и какова его связь с планированием?

Ответ. Планирование предпринимательской деятельности, широко применяемое в зарубежной, а теперь и в отечественной практике, основано на **бизнес-плане**. Хотя бизнес-план не имеет строго регламентированного содержания и структуры, при его подготовке следует обратить внимание на следующие условия.

1. Бизнес-план должен быть профессиональным. По содержанию, внешнему виду судят о компетенции предпринимателя, разработавшего этот бизнес-план. Этот документ должен быть простым, понятным и доступным для пользования.
2. Бизнес-план должен быть разделен на главы (разделы). Первый раздел (глава) – цели и задачи предпринимательского дела. Бизнес-план должен быть составлен таким образом, чтобы любой инвестор мог легко отыскать в плане интересующие его разделы, части, пункты. С этой целью необходимо предусмотреть функциональное подразделение каждой главы. Для более полного и наглядного восприятия информации рекомендуется использовать таблицы, схемы, диаграммы, графики.
3. Следует заручиться объективной оценкой бизнес-плана. Прежде всего, необходимо ознакомить с ним всех членов предпринимательского коллектива. Бухгалтер или главный бухгалтер должен тщательно проверить все финансовые расчеты. При возможности заключение по бизнес-плану должен сделать аудитор. Другими словами, ни один потенциальный инвестор не должен обнаружить какой-либо ошибки в бизнес-плане.
4. Необходимо контролировать распространение бизнес-плана, так как он содержит конфиденциальную информацию о бизнесе предпринимателя или группы предпринимателей. Следует нумеровать каждый экземпляр. В любом случае при первом знакомстве с потенциальным инвестором следует представить ему краткий обзор или сводку данных, и если инвестор выразил свою заинтересованность, только в этом случае можно представить ему детальный план.

Вопрос. Как ведется техническая и технологическая подготовка производства?

Ответ. Уровень **научно-технологической подготовки производства** определяет эффективность изготовления продукции основным производством, обуславливает возможность ритмичности ее выпуска с заданными потребительскими свойствами.

Научно-технологическая подготовка производства – это комплекс нормативно-технических мероприятий, ре-

гламентирующих конструкторскую, технологическую подготовку производства и систему постановки продукции на производство.

Комплекс нормативно-технологических мероприятий включает следующие стадии.

Стадия опытно-конструкторских работ – разработка и совершенствование технологических процессов, чертежей на основное изделие, технологическую оснастку, нестандартное оборудование, средства для технического контроля качества и испытаний продукции, укупорки, укладки или расчаливания ее на платформах транспортных средств. Конструкторская документация на товарную (основную) продукцию может быть получена производством от разработчика или разработана предприятием-изготовителем.

На этой стадии проводятся экспериментальные работы – изготовление макетов, моделей, проверка работы отдельных составных частей технологической оснастки и нестандартного оборудования.

Стадия опытно-конструкторских работ играет значительную роль в формировании технического уровня будущей продукции. Здесь закладываются основные технические параметры и конструкторские решения новой техники, недостатки которых трудно, а подчас невозможно компенсировать на последующих стадиях.

Технологическая документация (технологические процессы, технологические условия, производственные инструкции, чертежи на технологическое оснащение и нестандартное оборудование и др.), как правило, разрабатывается технологическими службами предприятия – изготовителя продукции.

На стадии производства технологического оснащения нестандартного оборудования материализуются научные разработки, полученные на стадии опытно-конструкторских работ. От качества и надежности изготовления названных средств оснащения зависит качество изготовления деталей, узлов и агрегатов конечной продукции.

Уровень научно-технологической подготовки производства зависит от многих факторов. Их можно подразделить на группы, включающие технические, экономические, организационные и социальные аспекты.

Технические факторы – разработка и внедрение типовых и стандартных технологических процессов, использование стандартизированных и унифицированных средств технологического оснащения; применение системы автоматизированного проектирования (САПР) технологической оснастки; применение автоматизированной системы управления производством, станков с ЧПУ, прогрессивных режимов механической и термической обработки деталей; использование прогрессивных технологических приемов обработки (порошковая металлургия, электрофизические, электрохимические и др. методы); внедрение прогрессивных заготовок (полученных методами точного литья, штамповки в закрытых штампах, фасонных профилей проката и др.) с целью снижения трудоемкости на механическую обработку и материалоемкости продукции, улучшение метрологического обеспечения; применение средств активного и объективного технического контроля качества; автоматизация контроля за выполнением сетевых графиков проектирования и производства средств технологического оснащения.

Экономические факторы – поэтапное опережающее финансирование работ технологической подготовки

производства; предоставление льготных кредитов; создание фонда стимулирования освоения (постановки на производство) новой техники.

Организационные факторы – развитие и углубление специализации производства; аттестация качества технологических процессов и изготовленных средств технологического оснащения, нестандартного оборудования по результатам качества опытного образца или первой промышленной партии изделий основного производства, улучшение организации вспомогательного производства; совершенствование взаимоотношений между вспомогательным и основным производством; расширение внутризаводского, межзаводского, внутриотраслевого кооперирования.

Социальные факторы – повышение квалификации исполнителей; механизация и автоматизация производственных и вспомогательных операций с целью улучшения условий труда, развитие социальной сферы; улучшение психологической атмосферы в коллективе.

Технологическая подготовка производства может предусматривать техническое перевооружение, реконструкцию и расширение отдельных производственных участков, а также модернизацию оборудования. Все вышесказанное позволяет заключить, что конструкторская, технологическая подготовка и мероприятия по постановке продукции на производство являются основой научно-технического прогресса на предприятии.

Процесс научно-технологической подготовки производства предусматривает ее осуществление путем проведения работ в соответствии с нормами, правилами и требованиями, установленными системами соответствующих стандартов.

4. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Бухгалтерский учёт представляет собой упорядоченную систему сбора, наблюдения, измерения, регистрации, обработки и получения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях хозяйствующего субъекта и их движения путем сплошного, непрерывного и документального учета.

Вопрос. Цель бухгалтерского учёта.

Ответ. Главная цель бухгалтерского учёта – формирование полной и достоверной информации, обеспечение ею внутренних и внешних пользователей, а также анализ, интерпретация и использование информации для выявления тенденций развития организации, выбора различных альтернатив, принятие управленческих решений.

Вопрос. Что является объектами бухгалтерского учёта?

Ответ. Объектами бухгалтерского учёта являются:

- имущество организации (основные средства, производственные запасы, нематериальные активы, финансовые вложения);
- собственный капитал (уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал, фонды социального назначения, резервы, прибыль);
- задолженность со стороны других организаций (дебиторская задолженность) и обязательства сторонним организациям и физическим лицам (кредиты банков, займы, кредиторская задолженность);

- хозяйственные операции, вызывающие изменения в составе имущества и обязательств. Операции являются фактами хозяйственной жизни. Они могут быть двусторонними, т.е. могут совершаться между независимыми партнерами (например, при купле-продаже), и односторонними (потери от стихийных бедствий, износ основных средств и т.п.).

Вопрос. Какие задачи решаются в процессе бухгалтерского учёта?

Ответ. В процессе бухгалтерского учёта решаются следующие основные задачи:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям для оперативного руководства и управления, а также для использования инвесторами, поставщиками, покупателями, кредиторами, налоговыми, финансовыми и банковскими органами и иными заинтересованными организациями и лицами;
- обеспечение контроля за соблюдением законодательства при осуществлении хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- своевременное предупреждение негативных явлений в финансово-хозяйственной деятельности;
- выявление внутривидовых резервов, их мобилизация и эффективное использование с целью получения прибыли;
- оценка фактического использования выявленных резервов.

Вопрос. Какие требования предъявляются бухгалтерскому учёту?

Ответ. К бухгалтерскому учёту предъявляются следующие требования:

- *Сопоставимость планируемых (прогнозных) и учетных показателей* необходима прежде всего для контроля за выполнением планов, прогнозов и заказов, например, по показателям производительности труда, материалоемкости, себестоимости продукции.
- *Достоверность учетных данных* обеспечивается документированием всех хозяйственных операций, правильным осуществлением инвентаризации, денежной оценки, учета текущих затрат, калькулирования.
- *Оперативность учета* состоит в своевременном представлении учетных данных для управления производством и составления отчетности.
- *Полнота и простота учета* состоят в представлении всей учетной информации, необходимой для управления производством и бизнесом, а также для внешних пользователей, при недопущении излишней информации, исключении дублирования и ненужных показателей. Учетная информация должна быть максимально доступной для руководителей и специалистов организации и ее подразделений, учредителей, участников и собственников имущества организации.
- *Экономичность учета* характеризуется показателями: количества работников предприятия (организации) на одного счетного работника, уровня технической вооруженности работников учета, определяемого отношением стоимости технических средств по учету к числу работников, и другими показателями.

Вопрос. Какое место занимает бухгалтерский учёт в системе управления?

Ответ. Бухгалтерский учёт в системе управления напрямую связан со следующими проблемами:

- бухгалтерский учёт и планирование (прогнозирование);
- бухгалтерский учёт и контроль;
- бухгалтерский учёт и экономический анализ;
- бухгалтерский учёт и другие виды учета (статистический, оперативный);

- бухгалтерский учёт и аудит;
- бухгалтерский учёт, финансы, кредит и право.

Вопрос. Каковы основные принципы ведения бухгалтерского учёта?

Ответ. Действующим законодательством РФ установлены следующие основные принципы ведения бухгалтерского учета:

1. Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте Российской Федерации – в рублях.
2. Организации ведут бухгалтерский учет путем двойной записи на взаимосвязанных счетах в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий.
3. Основанием для записи в учетных регистрах являются данные первичных учетных документов, фиксирующих хозяйственные операции. Они должны составляться в момент совершения хозяйственных операций, а если это не представляется возможным – непосредственно после их окончания, и содержать обязательные реквизиты.
4. Имущество, обязательства и хозяйственные операции для отражения в бухгалтерском учете и отчетности подлежат оценке в денежном выражении путем суммирования фактически произведенных расходов. Допускается применение и других видов оценок в соответствии с действующим законодательством.
5. Обязательность проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств и отражения ее результатов на счетах бухгалтерского учета.
6. Соблюдение в течение отчетного года учетной политики отражения отдельных хозяйственных операций, оценки имущества и финансовых обязательств. Изменение учетной политики по сравнению с предыдущим годом должно быть объяснено в годовой бухгалтерской отчетности.
7. Правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам.
8. Разграничение в учете текущих затрат на производство (издержек обращения) и капитальных вложений.
9. Тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на 1-ое число каждого месяца.
10. В бухгалтерском учете и в балансе отражается лишь имущество, являющееся собственностью предприятия. Имущество, принадлежащее другим предприятиям, учитывается обособленно (на забалансовых счетах).
11. Бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством РФ.
12. Хозяйственные операции фиксируются в бухгалтерском учете тогда, когда они возникают, и отражаются в отчетности тех периодов, к которым они относятся.

Вопрос. Каковы общие правила организации бухгалтерского учёта?

Ответ. Бухгалтерскому учету как функции управления присущи следующие основы его организации:

- *нормативное регулирование бухгалтерского учета.* Это означает, что государство в лице законодательной и исполнительной власти в соответствующих законах и иных актах законодательства устанавливает единые правовые

и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета, правила публикации отчетности и осуществляет меры, обеспечивающие достоверность бухгалтерской информации;

- *сочетание общих подходов к организации и ведению бухгалтерского учета с инициативой предприятий и организаций по рационализации и совершенствованию учета.* Учетный процесс организуется самим предприятием (организацией) исходя из особенностей его деятельности и принятой учетной политики;
- *постоянное повышение роли бухгалтерского учета в обеспечении пользователей бухгалтерской информацией, необходимой им для принятия правильных решений.* К такой информации можно, например, отнести информацию о финансовом состоянии, прибыли, конкурентоспособности, рентабельности и др.;
- *динамичность бухгалтерского учета, постоянное совершенствование учетного процесса, методологии и техники бухгалтерского учета на основе научной организации труда бухгалтерских работников, оптимизация затрат на ведение бухгалтерского учета;*
- *использование в бухгалтерском учете общих принципов управления, включая системный подход, экономико-математические методы и модели, принципы программно-целевого управления, научную организацию труда и другие методы и модели.*

Вопрос. Каковы правила построения бухгалтерского учёта?

Ответ. Помимо основных принципов при отражении информации в системе бухгалтерского учета должны соблюдаться следующие правила его построения:

- *сплошная, непрерывная, документально обоснованная и взаимосвязанная регистрация* всех совершенных на предприятии хозяйственных операций. Основанием для записей в бухгалтерском учете являются доказательные первичные учетные документы, в которых должны быть зафиксированы распоряжения на осуществление хозяйственных операций и факты их совершения. Первичный учетный документ надлежит составлять в момент совершения операции, а если это не представляется возможным – непосредственно после окончания операции;
- *учет кассового расхода денежных средств и другого имущества.* Учет должен строиться на основе отражения операций в момент фактического (кассового) расходования (использования) средств, а не в момент их накопления (оформления);
- *оценка имущества и обязательств.* Это правило предполагает оценку основных средств, производственных запасов, незавершенного производства, финансовых вложений, долгов и обязательств по фактически сложившимся в момент совершения операций затратам (по первоначальной или исторической себестоимости). Но могут быть применены и другие способы оценки: по рыночной, по восстановительной, по плановой (нормативной) стоимости и т.д.
- *использование учетной и отчетной информации* в анализе финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Вопрос. Что такое документирование операций и документооборот?

Ответ. Действующее законодательство требует: основанием для любой записи в регистрах бухгалтерского учёта являются надлежаще оформленные первичный учетный документ и документооборот.

Первичный учетный документ представляет собой письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции, имеющей правовое значение.

Понятие *документооборота* заключается в получении от других предприятий документов и - после их обработки и систематизации - сдаче в архив.

Вопрос. Что такое систематизация и группировка бухгалтерской информации?

Ответ. Из информации, полученной из первичных документов, все показатели разносятся на соответствующие счета бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности. Этот документ называется Планом счетов бухгалтерского учета.

Планом счетов бухгалтерского учета называют перечень синтетических счетов, отражающий систематизированную группировку необходимой информации о всесторонней хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта и определяющий такую организацию бухгалтерского учета, которая позволяет получать эту информацию для оперативного руководства и управления, повседневного контроля в интересах собственников, других заинтересованных лиц, органов государственной и исполнительной власти.

Исходя из задач системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, Министерством финансов Российской Федерации рекомендовано использовать *на всей территории страны единый План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий* независимо от их ведомственной подчиненности, форм собственности и организационно-правовых форм (кроме банков, страховых и бюджетных организаций) и *инструкцию по его применению*. Хозяйствующие субъекты на основе единого плана счетов имеют право составлять рабочий план счетов бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности.

В Инструкции по применению плана счетов раскрыты краткое экономическое содержание и назначение каждого счета, определен порядок ведения синтетического учета, приведена типовая схема корреспонденции того или иного счета с другими синтетическими счетами.

5. УЧЕТ КАПИТАЛОВ И ИНВЕСТИЦИЙ

Вопрос. Дайте определение капитала.

Ответ. Всякая организация, работающая обособленно от других, ведущая производственную или иную коммерческую деятельность, должна обладать определенным *капиталом, представляющим собою совокупность материальных ценностей и денежных средств, финансовых вложений и затрат на приобретение прав и привилегий, необходимых для осуществления ее хозяйственной деятельности.*

В бухгалтерском учёте капитал как бы условно подразделяют на *активный* капитал, т.е. действующий (функционалирующий) в виде имущества и обязательств, и *пассивный* капитал, отражающий источники формирования и оплаты действующего капитала. Несмотря на различный порядок учёта активного и пассивного капитала, они представляют собой единство, являются различными характеристиками общего капитала, обеспечивающего хозяйственную деятельность организации.

Вопрос. Что такое кругооборот капитала?

Ответ. В процессе хозяйственной деятельности происходит постоянный оборот капитала: капитал меняет денежную форму на материальную, которая вновь превращается в денежные средства. В бухгалтерском

учёте находит отражение кругооборот капитала. Пример такого кругооборота отражен в табл. 1.



Рис. 1. Кругооборот капитала

Таблица 1

КРУГООБОРОТ КАПИТАЛА

	Расчетные счета (счет №51)		Расчеты с поставщиками и подрядчиками (счет №60)		Товары (счет №41)		Прибыли и убытки (счет №99)	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Стартовое положение	1 000							1 000*
1-я позиция	-	700	700	-	-	-	-	-
Сальдо по счетам	300	-	700	-	-	-	-	1 000
2-я позиция	-	-	-	500	500	-	-	-
Сальдо по счетам	300	-	200	-	500	-	-	1 000
3-я позиция	500	-	-	-	-	-	-	500
Сальдо по счетам	800	-	200	-	500	-	-	1 500
4-я позиция	-	-	-	-	-	400	400	-
Сальдо по счетам	800	-	200	-	100	-	-	1 100

* Показан прежний доход

Кругооборот капитала осуществляется как бы раздельно – отдельно по дебетовым счетам и отдельно – по кредитовым. Это наглядно представлено на схеме, где дебетовые связи отражены полужирными, а кредитовые – тонкими линиями. Точно так же происходит и в реальной действительности.

Вопрос. Что такое активный капитал?

Ответ. **Активный капитал** состоит из имущества и обязательств организации, т.е. в него входит то, чем владеет данная организация как обособленный объект хозяйствования. *Активный капитал – это стоимость всего имущества организации.*

По отношению к скорости оборота различают *имущество длительного пользования*, которое более года находится в обороте организации, и *имущество, предназначенное для текущего (одноразового) использования* в процессе хозяйственной деятельности или находящиеся в обороте организации не более одного года. Годичный срок в качестве рубежа, отделяющего второй вид имущества от иммобилизованного, т.е. предназначенного для более длительного использования, согласуется с отчетным периодом, в качестве которого принимается полный календарный год с 1 января по 31 декабря включительно. Однако календарно

эти сроки могут не совпадать. Стоимость облигаций, купленных в сентябре со сроком погашения 25 мая следующего года, следует отнести к имуществу, находящемуся в текущем обороте. Если бы срок погашения наступал 25 сентября следующего года, мы должны были бы отнести их к долгосрочному имуществу. Таким образом, активный капитал предприятия подразделяется на основной (долгосрочный) капитал и оборотный (текущий) капитал.

В свою очередь в **основной капитал** входят основные средства, нематериальные активы, долгосрочные финансовые инвестиции.

Основные средства – это стоимость совокупности движимого и недвижимого имущества, в течение длительного времени находящегося в данной организации. Основные средства, арендованные с правом последующего выкупа или в конце аренды по условиям договора переходящие в собственность арендатора, учитываются так же, как и собственные основные средства.

В состав основного капитала включают затраты на незавершенные капитальные вложения в основные средства и на приобретение оборудования, не установленного в отчетном периоде. Эти затраты представляют собой ту часть затрат на приобретение и строительство основных средств, которые ещё не превратились в основные средства, не могут участвовать в процессе хозяйственной деятельности и поэтому не должны подвергаться амортизации. Они учитываются обособленно от основных средств на отдельных счетах бухгалтерского учета: «Капитальные вложения», «Оборудование к установке». Но эти затраты уже изъяты из оборотного капитала, на их величину уменьшилась сумма оборотного капитала, следовательно, их относят к основному капиталу.

Нематериальные активы – это долгосрочные затраты организации на приобретение права пользования земельными участками, природными ресурсами, интеллектуальной собственностью, авторскими правами, приобретение различных лицензий и других привилегированных прав. Здесь учитываются затраты на торговые марки, товарные знаки, «цена фирмы» и другие аналогичные расходы.

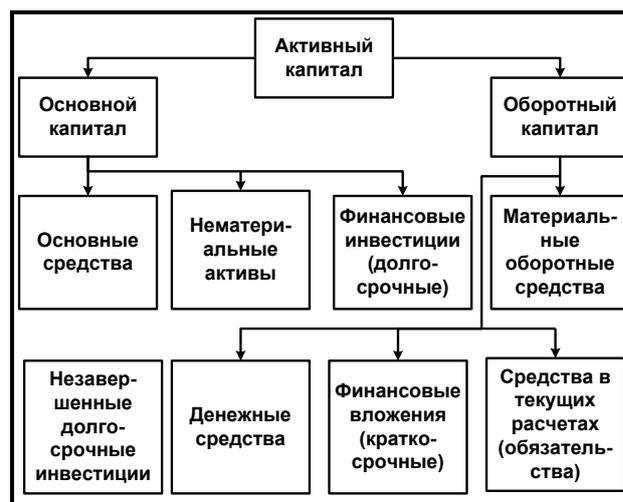


Рис. 2. Составляющие основного и оборотного капитала

Стоимость некоторых видов нематериальных активов также погашается путем ежемесячных амортизационных отчислений, включаемых в издержки производства и обращения. Таким образом, часть стоимости, иммобилизованная в нематериальные активы, возвращается в оборотный капитал в денежной форме, готовой для дальнейшего использования в новом цикле оборота капитала организации.

Долгосрочные финансовые вложения включают затраты на долевое участие в уставном капитале других организаций, на приобретение акций и облигаций на долговременной основе. К финансовым вложениям, кроме того, относятся долгосрочные займы, выданные другим организациям под долговые обязательства.

Затраты на долгосрочные финансовые вложения погашаются по-разному, в зависимости от их характера и вида. Например, долгосрочные займы погашаются в сроки, установленные договором. Акции и облигации можно продать в любое время по биржевому курсу другим организациям и полностью вернуть затраченные деньги в оборот.

Оборотный капитал имеет несколько составляющих: материальные оборотные средства, средства в текущих расчетах, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства. Обратите внимание, что элементы оборотного капитала расположены на схеме в порядке возрастающей ликвидности, или их способности обращаться в денежные средства. Наиболее сложно обратить в деньги материальные ресурсы, для этого их нужно продать. Далее идут средства в расчетах, которые необходимо взыскать с дебиторов, вернуть свои деньги или адекватные им ценности. Финансовые вложения быстрее других составляющих оборотного капитала обращаются в денежные средства.

К **материальным оборотным средствам** относятся производственные запасы (закупленные или добытые материальные ресурсы, предназначенные для дальнейшей переработки в данной организации); готовая продукция; товары. В материальные оборотные средства входят также затраты организации на создание заделов незавершенного производства как необходимого по технологическому циклу условия продолжения производства в будущих отчетных периодах. Незавершенное производство – наиболее трудно реализуемая часть оборотного капитала.

Готовая продукция представляет собой фактические затраты на готовые к реализации изделия, находящиеся на складах и в других местах хранения. Товары аккумулируют затраты на приобретение товаров других организаций для дальнейшей перепродажи или для комплектации продукции собственного производства. Готовая продукция и товары – легче всего реализуемая (ликвидная) часть материальных оборотных средств, т.е. обращающаяся в деньги или средства в расчетах.

Средства в текущих расчетах – это обязательства физических и юридических лиц организации. За исключением так называемых безнадежных долгов, это высоколиквидные средства. По крайней мере, они обращаются в денежные средства в соответствии с заранее установленным графиком платежей.

Финансовые вложения – затраты организации на приобретение акций и облигаций на срок до одного года, краткосрочные займы, в том числе под векселя, денежные средства на срочных депозитных счетах

банков, другие финансовые вложения, инвестированные для извлечения дохода в виде процентов, дивидендов или разницы в стоимости ценных бумаг при их перепродаже. Обычно финансовые вложения краткосрочного характера быстро обращаются в денежные средства. Их даже называют «почти деньги».

Денежные средства – сумма денег в кассе, на расчетных, текущих и иных счетах в банках, денежные переводы, другие наличные денежные средства, готовые к дальнейшему обороту.

Вопрос. Что такое пассивный капитал?

Ответ. **Пассивный капитал** характеризует источники имущества (активного капитала) обособленной организации и включает собственный и заемный капитал.

Собственный капитал организации, как юридического лица, в общем виде определяется стоимостью имущества, принадлежащего этой организации.

Составляющие собственного и заемного капитала называют чистые активы организации. Они определяются как разность между стоимостью имущества (активным капиталом) и заемным капиталом. Конечно, собственный капитал имеет сложное строение; его состав зависит от организационно-правовой формы организации.

Собственный капитал организации состоит из уставного, добавочного и резервного капитала, нераспределенной прибыли и целевых (специальных) фондов.

Заемный капитал представляет собой часть стоимости имущества организации, приобретенного в счет обязательства вернуть поставщику или банку, другому заимодавцу деньги либо ценности, эквивалентные стоимости такого имущества. В составе заемного капитала различают краткосрочные и долгосрочные заемные средства.

Долгосрочные заемные средства – это кредиты и займы, полученные организацией на период более года, срок погашения которых наступает не ранее чем через год.

Краткосрочные заемные средства – обязательства, срок погашения которых не превышает одного года. Среди этих средств следует выделить текущую кредиторскую задолженность, которая возникает в результате коммерческих и других текущих расчетных операций. К ней относятся: задолженность персоналу по оплате труда; задолженность бюджету и внебюджетным фондам по обязательным платежам; авансы полученные; предварительная оплата заказов и продукции; задолженность поставщикам и др.

Вопрос. Как формируется уставный капитал?

Ответ. **Уставный капитал** акционерного общества составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами.

Акция представляет собой ценную бумагу, удостоверяющую факт вноса определенной суммы в уставный капитал акционерного общества, дающего право участвовать в собраниях акционеров и получать определенную долю в виде дивидендов (дохода держателя акций).

Акции подразделяются на *обыкновенные (простые)* и *привилегированные*. Последних может быть выпущено не более (по стоимости) 10% установленного размера уставного капитала. Привилегированные акции дают право на гарантированный доход, дивиденды по ним выплачиваются не ниже установленного

размера, обычно в процентах к их номинальной стоимости.

Владельцы простых (непривилегированных) акций получают доходы по ним в зависимости от результатов хозяйственной деятельности и решения собрания акционеров о сумме чистой прибыли, направляемой на выплату дивидендов по результатам данного отчетного года.

Уставный капитал акционерного общества формируется в течение времени, определенного уставом. В оплату принимаются денежные средства, нематериальные активы, включая конфиденциальную интеллектуальную собственность (ноу-хау), основные средства, другие материальные ценности. В счет своего вклада в уставный капитал можно передавать имущество в пользование акционерному обществу (т.е. без передачи права собственности). Принимаемое в счет вкладов имущество и другие ценности оцениваются по соглашению сторон.

Уставный капитал оценивается по номинальной стоимости приобретенных акций. Превышение стоимости акций над их номиналом, так называемой учредительный, или эмиссионный, доход, учитывается отдельно и направляется на компенсацию разницы, образующейся при реализации акций по стоимости ниже их номинала. Эти средства входят в добавочный капитал, создаваемый предприятием наряду с уставным.

Акционерное общество вправе увеличивать размер уставного капитала путем увеличения номинальной стоимости акций или выпуска дополнительных акций.

Уменьшение размера уставного капитала может быть произведено путем уменьшения номинальной стоимости акций либо путем покупки части акций в целях сокращения их общего количества.

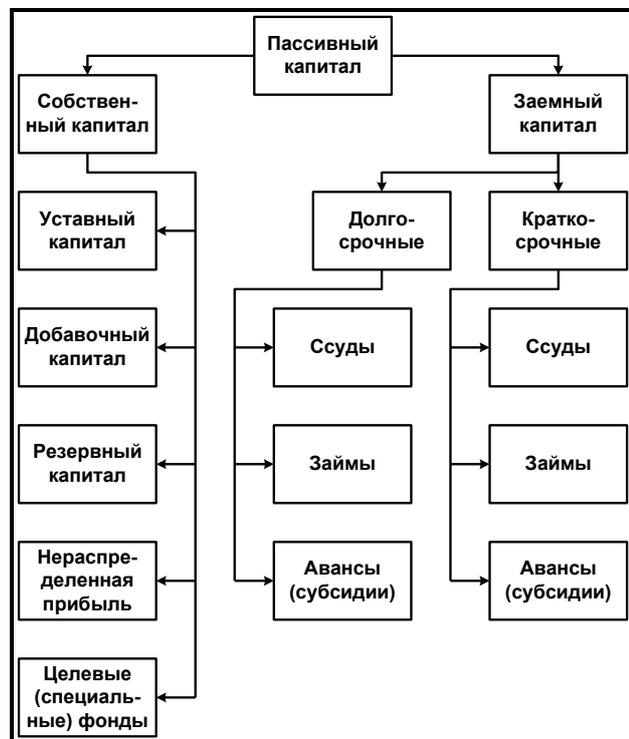


Рис. 3. Составляющие собственного и оборотного капитала

Вопрос. Как осуществляется учет уставного капитала?

Ответ. Уставный капитал акционерного общества складывается из средств, внесенных акционерами (участниками). Он является коллективной собственностью акционеров (участников) и одновременно собственностью акционерного общества как юридического лица. С этой точки зрения он выступает фондом собственных средств акционерного общества. С другой стороны, он является собственностью каждого акционера. Доля каждого определяется стоимостью принадлежащих ему акций.

Уставный капитал вновь созданного акционерного общества формируется за счет денежных и материальных средств, предоставленных акционерами в оплату своего пакета акций на размер зарегистрированного уставного капитала.

Основные средства, переданные акционерами в собственность акционерного общества, зачисляются в уставный капитал (в счет оплаты акций) по согласованной с правлением первоначальной (рыночной) или остаточной стоимости, но на счете «Основные средства» эти объекты отражаются по первоначальной стоимости.

Эта операция оформляется проводкой:

Дебет сч. 01 «Основные средства»,
Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями».

В этой проводке учитывается стоимость объектов основных средств.

Дебет сч. 75 «Расчеты с учредителями»,
Кредит сч. 02 «Амортизация основных средств».

Таблица 2

ПРОДАЖА АКЦИЙ

	По дебету счета	По кредиту счета	Сумма, руб.
Номинальная стоимость акций	Расчетные счета (счет №51)	Расчеты с учредителями (счет №75)	12 500 000
Эмиссионный доход	Расчетные счета (счет №51)	Добавочный капитал (счет №83)	1 300 000

В этой проводке учтена сумма износа переданных объектов основных средств.

Это можно проиллюстрировать примером.

Пример: Акционерное общество получило от продажи своих акций 13.800 тыс. руб. при объявленной их номинальной стоимости 12.500 тыс. руб. Все акции реализованы за безналичные денежные средства. В бухгалтерском учёте эта операция будет зарегистрирована, как это показано в табл. 2.

Вопрос. Как следует учитывать резервный капитал?

Ответ. Величина резервного капитала, размер обязательных отчислений в него из чистой прибыли определяются уставом акционерного общества. Отчисления в резервный капитал прекращаются после достижения им величины, предусмотренной зарегистрированным уставом.

Формирование других фондов в акционерных обществах (перечень фондов, размеры отчислений, порядок использования) может быть предусмотрено в уставе или в учетной политике акционерного общества. Если в уставе или учетной политике это не оговорено, то создание таких фондов необязательно.

Резервный капитал уменьшается, когда средства из него направляются на покрытие балансовых убытков отчетного года, другие законные цели.

Резервный капитал создается у хозяйствующих субъектов как гарантия повышения ответственности по их обязательствам. В акционерных обществах и обществах с ограниченной ответственностью на суммы создаваемого резервного капитала уменьшают величину фактически полученной прибыли.

Вопрос. Как ведется учет нераспределенной прибыли?

Ответ. **Нераспределенная прибыль** – чистая прибыль (или ее часть), не распределенная в виде дивидендов между акционерами (учредителями) и не использованная на другие цели. Обычно эта часть прибыли используется на накопление имущества хозяйствующего субъекта или пополняет его оборотные средства в виде свободных денежных сумм, т.е. в любой момент готовых к новому обороту. Нераспределенная прибыль может из года в год увеличиваться, представляя рост собственного капитала на основе внутреннего накопления. Именно внутреннего, т.е. не привнесенного извне, как в случаях с уставным или добавочным капиталом. В этом контексте нераспределенная прибыль – близкая родственница резервного капитала. Нераспределенная прибыль – результат одуманного решения собственников, их добровольного отказа от распределения части принадлежащей им чистой прибыли. В растущих, развивающихся акционерных обществах нераспределенная прибыль с годами занимает ведущее место среди составляющих собственного капитала. Ее сумма зачастую в несколько раз превышает размер уставного капитала.

Нераспределенная прибыль отчетного года определяется как разность кредитового сальдо по счету «Прибыли и убытки» и дебетового сальдо по счету «Использование прибыли». По окончании каждого отчетного года заключительными бухгалтерскими записями эти счета закрываются, а кредитовое сальдо по счету «Прибыли и убытки» переносится на субсчет №1 счета «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». В этом случае делают следующие проводки:

Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки»,

Кредит сч. 99 «Прибыли и убытки» (причем счет №99 закрывается),

Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки»,

Кредит сч. 84 «Нераспределенная прибыль», субсчет №84/2 (причем счет №99 закрывается и сальдо не имеет).

Вопрос. Как учитывают целевые (специальные) фонды?

Ответ. Целевые (специальные) фонды создаются за счет чистой прибыли хозяйствующего субъекта и должны служить для определенных целей в соответствии с уставом или решением акционеров и собственников. Все эти фонды есть часть чистой прибыли, им принадлежащей, и в принципе являются разновидностью нераспределенной прибыли. Иначе говоря, эта нераспределенная прибыль, имеющая строго целевое назначение. Для учета всех создаваемых специальных фондов за счет прибыли используются субсчета №1, 3, 4, 5 счета №84 «Нераспределенная прибыль» (непокрытый убыток).

6. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Важнейшим элементом бухгалтерского учета является оценка и учет финансовых вложений, доходов, расходов и потерь, связанных с финансовыми вложениями.

Вопрос. Каковы понятия и виды финансовых вложений?

Ответ. Финансовые вложения и операции с ценными бумагами как объекты учета вошли в современную учетную политику в связи с расширением рыночных отношений и развитием новых форм собственности.

К *финансовым вложениям* относятся инвестиции в уставные капиталы и ценные бумаги других организаций, затраты на приобретение государственных ценных бумаг, средства, предоставленные займы на территории России и за ее пределами. По срокам отвлечения средств финансовые вложения подразделяются на долгосрочные и краткосрочные.

К *долгосрочным* относятся финансовые вложения, срок возврата которых превышает один год. Затраты на приобретение акций других организаций, которые не котируются на бирже, и вклады в уставные капиталы иных организаций во всех случаях относят к долгосрочным финансовым вложениям, что связано с трудностями перепродажи акций и возврата инвестированных средств.

Вложения в акции других организаций, котирующиеся на бирже, а также на депозитные счета банков, в сберегательные сертификаты и другие легколиквидные финансовые авуары являются *краткосрочными* финансовыми вложениями, так как указанные объекты инвестиций без особых затруднений в любой момент могут быть реализованы или иным путем превращены в деньги.

Финансовые вложения учитываются на активных синтетических счетах «Долгосрочные финансовые вложения» и «Финансовые вложения». Акции, сертификаты и другие финансовые вложения оцениваются в бухгалтерском учете по фактическим затратам на их приобретение или по фактической сумме вложенных средств.

Вопрос. Как оформляются вложения в уставные капиталы других организаций?

Ответ. Вклады в уставные капиталы акционерных обществ, дочерних и зависимых обществ и других организаций отражаются по дебету счета «Долгосрочные финансовые вложения» и по кредиту счетов, на которых учитывались ценности, переданные в счет вклада в уставные капиталы.

Денежные средства, вложенные в уставный капитал другой организации, отражаются так:

Дебет сч. 58-А «Финансовые вложения»,

Кредит сч. 50-А «Касса», 51-А «Расчетные счета», 52-А «Валютные счета».

Валютные ценности пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка России, действовавшему на день передачи средств, независимо от суммы в рублях, зачисленной в уставный капитал проинвестированной организации.

Передача в уставные капиталы других организаций основных средств, нематериальных активов, оборудования проводится соответственно по дебету счетов «Реализация и прочее выбытие основных средств», «Реализация прочих активов» и по кредиту счетов

«Основные средства», «Нематериальные активы», «Оборудование к установке». При этом переданные объекты основных средств и нематериальных активов оцениваются по договорной стоимости. Суммы накопленной амортизации по переданным объектам закрываются и относятся в кредит счетов реализации бухгалтерскими записями:

Дебет сч. №02-П «Амортизация основных средств»,
Кредит сч. 91-АП «Прочие доходы и расходы».

Дебет сч. 05-П «Амортизация нематериальных активов»,

Кредит сч. 48-АП «Реализация прочих активов».

Объекты основных средств могут передаваться в качестве вклада в уставные капиталы других организаций без уступки права собственности на них. В этих случаях вклад в уставный капитал оформляется как передача объекта основных средств в полное хозяйственное ведение учреждаемой организации. При этом он не отражается по дебету счета «Долгосрочные финансовые вложения», так как не вызывает дополнительных затрат: объект не списывается в расход по кредиту счета «Основные средства», а продолжает числиться на этом счете обособленно от других объектов как переданный в полное хозяйственное ведение организации, выделившей определенный пай (часть) в своем уставном капитале. На этот объект продолжают начислять амортизацию, но относят ее не в дебет счетов по учету издержек производства и обращения, а в дебет счета «Прибыли и убытки», отражая таким образом затраты на финансовые инвестиции и уменьшая на эти суммы доходы, полученные от участия в уставном капитале другой организации.

Вложенные в уставные капиталы других организаций материальные оборотные средства отражаются по договорной стоимости следующим образом:

Дебет сч. 58-А «Финансовые вложения»,
Кредит сч. 48-АП «Реализация прочих активов»;
и одновременно на их фактическую себестоимость.

Дебет сч. 48-АП «Реализация прочих активов»,
Кредит сч. 10-А «Материалы», №11-А «Животные»,
№43-А «Готовая продукция», №41-А «Товары».

На счете «Долгосрочные финансовые вложения» для этих целей открыт субсчет «Паи и акции», на котором в разрезе каждой организации учитываются фактические инвестиции в их уставные капиталы. В аналитическом учете отражаются не только фактические затраты на инвестиции, но и сумма стоимости вкладов в уставный капитал иных предприятий.

Вопрос. Как учитываются затраты на приобретение акций других организаций?

Ответ. Акции других организаций приобретаются чаще всего за деньги. Если оплачивается полная стоимость определенного пакета акций другой организации, то фактические затраты записываются:

Дебет сч. 58-А «Финансовые вложения»,
Кредит сч. 50-А «Касса», №51-А «Расчетные счета»,
№52-А «Валютные счета».

В том случае, когда приобретенные акции котируются на бирже и организация не намерена получать от них доходы в течение длительного времени (более года), стоимость акций может учитываться по дебету счета №58-А «Финансовые вложения».

Фактические затраты на приобретение акций других организаций учитываются по отдельным субсчетам, открываемым на счетах «Долгосрочные финансовые

вложения» и «Финансовые вложения». В аналитическом учете затраты на приобретение акций учитываются по каждому акционерному обществу отдельно.

Отражение затрат на приобретение акций по дебету счетов «Долгосрочные финансовые вложения» и «Финансовые вложения» можно провести по документам, подтверждающим факт приобретения акций. Акции, не оплаченные полностью, могут быть учтены на указанных выше счетах с отнесением непогашенной суммы на счета как кредиторская задолженность в случаях, когда организация-инвестор имеет право на получение дивидендов и несет полную ответственность по этим вложениям. В остальных случаях при неполной оплате или при предварительных платежах по подписке на акции эти операции регистрируются в учете как дебиторская задолженность.

Дебет сч. 76-АП «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

Кредит сч. 50-А «Касса», №51-А «Расчетные счета»,
№52-А «Валютные счета».

К счету расчетов открывают аналитический счет «Расчеты по подписке на акции такого-то акционерного общества». После полного погашения обязательств по подписке и получения документов, подтверждающих финансовые вложения, расчеты по подписке на акции закрываются следующей бухгалтерской записью:

Дебет сч. 58-А «Финансовые вложения»,

Кредит сч. 76-АП «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Вопрос. Как осуществляется учет затрат на приобретение облигаций?

Ответ. Облигации выпускают государство и коммерческие хозяйственные структуры на определенный срок, по истечении которого владелец получает сумму денег, равную номинальной стоимости облигаций и обусловленному проценту (например, купонному доходу).

В зависимости от наступления срока погашения различают краткосрочные и долгосрочные облигации (срок погашения последних наступает не ранее чем через год). Соответственно фактические затраты на их приобретение учитывают по дебету счетов «Финансовые вложения» и «Долгосрочные финансовые вложения» на обособленных субсчетах «Облигации».

Вопрос. Как осуществляется учет финансовых вложений в займы?

Ответ. Денежные средства, выданные в долг, могут выступать не только в форме облигаций, их можно передавать займы по договору, по векселю и под другие обязательства.

Вексель представляет собой письменное долговое обязательство строго установленной формы, дающее право его владельцу требовать по истечении срока обязательства уплаты обозначенной на векселе денежной суммы. Применение векселей в качестве долговых обязательств сопряжено с получением процентов по векселям их держателями.

Во многих случаях векселя рассматриваются как обычные средства расчетов-платежа.

Организация может предоставлять денежные средства займы на длительные сроки или на срок не свыше одного года, а иногда и на более короткий период. Следовательно, средства, переданные займы, достаточно четко подразделяются на краткосрочные и дол-

госрочные. Для их учета на счетах «Долгосрочные финансовые вложения» и «Финансовые вложения» открывают субсчета «Предоставленные займы» по заемщикам и срокам возврата займов.

Денежные или валютные средства, переданные займы, отражаются бухгалтерской записью:

Дебет сч. 58-А «Финансовые вложения»,
Дебет сч. 58-А «Финансовые вложения»,
Кредит сч. 50-А «Касса», №51-А «Расчетные счета», №52-А «Валютные счета».

Проценты по займам, начисленные к оплате за отчетный период, записываются по дебету счета «Долгосрочные финансовые вложения» и кредиту счета «Доходы будущих периодов».

Поступления средств в погашение займов и процентов по ним отражаются на счетах следующим образом:

Дебет сч. 50-А «Касса», №51-А «Расчетные счета», №52-А «Валютные счета»,
Кредит сч. 58-А «Финансовые вложения».

В том числе сумма поступивших процентов, ранее начисленных по данному займу, проводится в дебет счета «Доходы будущих периодов» и в кредит счета «Прибыли и убытки».

Вопрос. Как осуществляется учет реализации ценных бумаг?

Ответ. Операции по реализации на биржах и иным путем акций и облигаций других организаций, иных ценных бумаг, включая и государственные, и по погашению облигаций учитывают на счете №48-АП «Реализация прочих активов».

По дебету этого счета (на субсчете «Реализация ценных бумаг») записывают величину фактической балансовой стоимости ценных бумаг к моменту их реализации. Бухгалтерская запись:

Дебет сч. 48-АП «Реализация прочих активов»,
Кредит сч. 58-А «Финансовые вложения»,
Кредит сч. 58-А «Финансовые вложения».

Выручка от реализации ценных бумаг, поступившая на счета предприятия или зафиксированная как дебиторская задолженность (в зависимости от принятого организацией метода реализации), отражается по кредиту счета «Реализация прочих активов» в корреспонденции со счетами «Расчетные счета», «Валютные счета» («Расчеты с покупателями и заказчиками»).

В результате сопоставления балансовой стоимости и выручки от реализации ценных бумаг на счете «Реализация прочих активов» выявляется прибыль или убыток от этих операций. Как и другие счета реализации, этот счет закрывают ежемесячно. Финансовый результат переносят на счет «Прибыли и убытки».

По прибыли от реализации ценных бумаг делают следующую бухгалтерскую запись:

Дебет сч. 48-АП «Реализация прочих активов»,
Кредит сч. 99-АП «Прибыли и убытки».

Данные об убытке от реализации ценных бумаг переносят на счет №99-АП «Прибыли и убытки».

Поступления дивидендов и процентов по операциям, связанным с финансовыми вложениями, отражаются непосредственно на счете «Прибыли и убытки». Разницы в стоимости ценных бумаг также фиксируются непосредственно на счете финансовых результатов.

Возврат денежных средств по облигациям при их погашении вследствие окончания срока займа также отражается на счете «Реализация прочих активов».

Вопрос. Как учитываются доходы или убытки от разницы в стоимости ценных бумаг?

Ответ. Существуют два способа отражения в учете операций с ценными бумагами. Первый касается облигаций, выпущенных государством и субъектами Российской Федерации, и других государственных ценных бумаг. Разница между фактическими затратами на приобретение указанных облигаций и других ценных бумаг может относиться ежемесячно равномерными долями в течение срока их обращения на финансовые результаты деятельности организации-инвестора. Процедура списания разниц необходима для того, чтобы довести фактическую стоимость указанных облигаций и ценных бумаг в учете до их номинальной стоимости как раз к моменту их выкупа (погашения) должником.

При другом способе учета операций с другими облигациями и ценными бумагами разницу между ценой продажи и фактической себестоимостью облигаций и других долговых обязательств выявляют при продаже, погашении или ином виде их выбытия. Результаты относят в общеустановленном порядке на счет «Прибыли и убытки».

Вопрос. Как следует вести учет дивидендов по акциям?

Ответ. Доходы от участия в капитале других организаций, в том числе в форме дивидендов на акции, которыми владеет организация, поступают извне, т.е. перечисляются на расчетный (валютный) счет организации теми, кто эти доходы и дивиденды объявляет и выплачивает. По мере поступления таких доходов (дивидендов) на банковские счета организации их отражают на счете «Прибыли и убытки» следующей бухгалтерской записью:

Дебет сч. 51-А «Расчетные счета», №52-А «Валютные счета»,
Кредит сч. 99-АП «Прибыли и убытки».

Принцип начисления, признаваемый в большинстве стран мира, предполагает предварительное начисление доходов от дивидендов и процентов вне зависимости от факта их поступления на Расчетные счета организации.

Начисление предстоящих к поступлению доходов на капитал, дивидендов по акциям и процентов по облигациям не составляет большого труда. Необходимо только помнить, что доходы от долевого участия в других организациях, дивидендов и процентов по акциям и облигациям, выпущенным на территории России, за исключением доходов по государственным облигациям и иным государственным ценным бумагам, облагаются налогом. Этот налог удерживается и уплачивается у источника выплаты доходов. Поэтому объявленные суммы доходов, дивидендов, процентов при начислении следует уменьшить на суммы налогов.

Если организацией принято решение о предварительном начислении дивидендов и процентов, то начисление доходов отражается в бухгалтерском учете таким образом:

Дебет сч. 76-АП «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,
Кредит сч. 99-АП «Прибыли и убытки».

После поступления начисленных сумм расчеты по этим доходам закрываются бухгалтерской записью:

Дебет сч. 51-А «Расчетные счета», №52-А «Валютные счета»,

Кредит сч. 58-А «Финансовые вложения».

Вопрос. Как учитываются доходы от финансовой аренды?

Ответ. Финансовые вложения в имущество, передаваемое в долгосрочную финансовую аренду, арендатор возмещает в течение всего срока такой аренды. Платежами арендатор погашает стоимость полученного имущества, а также проценты за предоставление рассрочки платежа (если такая уплата предусмотрена в договоре на долгосрочную аренду с правом выкупа). Эти проценты и представляют собой доход арендодателя, который зачисляется им на счет прибыли. Прибыль по операциям долгосрочной финансовой аренды отражается в бухгалтерском учете по мере наступления очередных сроков платежей.

7. УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Под производственными запасами понимают различные вещественные элементы производства, используемые в качестве предметов труда в производственном и ином хозяйственном процессе. Они целиком используются в каждом хозяйственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции, выполненных работ и услуг.

Основными задачами учета производственных запасов являются:

- выявление фактических затрат, связанных с приобретением (заготовкой) материальных ценностей;
- контроль за сохранностью ценностей, соответствием складских запасов установленным организацией нормативам, контроль за соблюдением норм потребления;
- правильное распределение стоимости израсходованных в производстве материальных ресурсов по объектам калькулирования.

Для правильной организации учета производственных запасов важное значение имеют научно обоснованная их классификация, оценка и выбор единицы учета.

Вопрос. Как классифицируются производственные запасы?

Ответ. В зависимости от той роли, которую играют разнообразные производственные запасы в процессе производства продукции, работ и услуг, они подразделяются на следующие группы:

1. *Сырье и основные материалы* – это те предметы труда, из которых изготавливают продукт, они образуют материальную (вещественную) основу продукта. При этом сырьем называют продукцию сельского хозяйства и добывающей промышленности (зерно, хлопок, уголь, руды и т.п.), а материалами – продукцию обрабатывающей промышленности (мука, ткань, сахар и т.п.).
2. *Вспомогательными* называют *материалы*, которые используют для воздействия на сырье и основные материалы, придания продукту определенных потребительских свойств или для обслуживания и ухода за орудиями труда и облегчения процесса производства.
3. *Покупные полуфабрикаты* – это материалы, прошедшие определенные стадии обработки, но не являющиеся еще готовой продукцией. В изготовлении продукции они выполняют такую же роль, как и основные материалы, т.е. составляют ее материальную основу.

4. *Возвратные отходы* производства – это остатки сырья и материалов, образовавшиеся в процессе их переработки в готовую продукцию, утратившие полностью или частично потребительские свойства исходного сырья и материалов (опилки, стружка и т.д.).

5. Из группы вспомогательных материалов в связи с обособленностью использования отдельно выделяют топливо, тару и тарные материалы, запасные части.

6. *Топливо* подразделяют на технологическое (для технологических целей), двигательное (горючее) и хозяйственное (на отопление).

7. *Тару и тарные материалы* составляют предметы, используемые для упаковки, транспортировки, хранения различных материалов и продукции (мешки, ящики, коробки).

8. *Запасные части* служат для ремонта и замены износившихся деталей машин и оборудования.

Внутри каждой из перечисленных групп материалы подразделяются по видам, сортам, маркам, типоразмерам, которые изложены в номенклатуре-ценнике.

Вопрос. Как осуществляется оценка производственных запасов?

Ответ. Материальные ценности отражают на синтетических счетах по *фактической себестоимости* их приобретения (заготовления) или *плановой (нормативной) себестоимости*.

Фактическая себестоимость перечисленных выше материальных ресурсов определяется исходя из затрат на их приобретение, включая оплату процентов за пользование кредитом, предоставленным поставщиком этих ресурсов, наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплаченные снабженческим, внешнеэкономическим и иным организациям, таможенные пошлины, расходы на транспортировку, хранение и доставку материальных ценностей, осуществляемые силами сторонних организаций.

Определение фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых на производство, разрешается производить следующими методами оценки запасов:

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

Первый способ оценки материальных ресурсов является традиционным для нашей отечественной учетной практики. В течение отчетного месяца материальные ресурсы списываются на производство, как правило, по учетным ценам, а в конце месяца сюда же относится соответствующая доля отклонения фактической себестоимости материальных ресурсов от стоимости их по учетным ценам.

Оценить израсходованные материалы можно расчетным путем, используя формулу

$$P = O_n + П - O_k,$$

где

P – стоимость израсходованных материалов;

O_n и O_k – стоимость начального и конечного остатков материалов;

$П$ – стоимость поступивших материалов.

Организация имеет возможность выбора метода оценки запасов, и этот метод должен быть зафиксиро-

ван в учетной политике и использоваться из года в год. При наличии серьезных оснований организация может изменить выбранный метод, изложив причины и последствия перехода в пояснительной записке об учетной политике, прилагаемой к годовому отчету.

Изменений оценки производственных запасов по решению организации не допускается.

Наряду с определением учетной цены очень важно установить *единицу учета* материальных ценностей. Такой единицей является каждый вид, сорт, марка, размер материалов, т.е. каждый номенклатурный номер.

Вопрос. Как документально оформляют поступление производственных запасов?

Ответ. Первичные документы по поступлению и расходу производственных запасов играют важную роль в организации материального учета, так как являются его основой. Непосредственно по первичным документам осуществляют предварительный, текущий и последующий контроль за движением, сохранностью и рациональным использованием материальных ресурсов.

Первичные документы по движению этих ресурсов должны тщательно оформляться, обязательно содержать подписи лиц, совершивших операции, и коды соответствующих объектов учета. Контроль за соблюдением правил оформления движения материальных ресурсов возложен на главного бухгалтера и руководителей соответствующих подразделений организации.

Для выполнения производственной и иной хозяйственной программы организации определяют потребность в материальных ресурсах и приобретают или производят их. На поставку материалов они заключают договоры с поставщиками, в которых определяют права, обязанности и ответственность сторон по купле-продаже материальных ресурсов.

Поступающие в организацию материалы оформляются первичными учетными документами.

Одновременно с отгрузкой продукции поставщик высылает покупателю расчетные и другие сопроводительные документы – платежное поручение или платежное требование-поручение в двух экземплярах (один непосредственно покупателю, другой – через банк), товарно-транспортные накладные, квитанции к железнодорожной накладной и др. Расчетные и другие документы поступают в бухгалтерию, где проверяют правильность их оформления и после этого передают ответственному исполнителю по снабжению.

В службе снабжения по поступающим документам производят проверку соответствия объема, ассортимента, сроков поставки, цен, качества материалов и прочих параметров договорным условиям. В результате такой проверки на самом расчетном или другом документе делают отметку о полном или частичном акцепте (согласии на оплату). Кроме того, служба снабжения осуществляет контроль за поступлением грузов и их розыск. С этой целью ведут *журнал учета поступающих грузов*. Фактически израсходованные материалы по их видам отражаются в актах или отчетах о выпуске готовой продукции. Акты составляются, как правило, подекадно работником предприятия, ответственным за приемку, хранение и реализацию продукции. После утверждения руководителем предприятия

акт служит основанием для списания соответствующих материалов.

В установленные дни документы по приходу и расходу материалов сдают в бухгалтерию предприятия по реестру приемки-сдачи документов, составленному в двух экземплярах. Первый из них сдается в бухгалтерию под расписку бухгалтера на втором экземпляре, второй остается на складе.

Вопрос. Как производить учет производственных запасов на складе?

Ответ. В крупных хозяйствующих субъектах кроме центральных складов в различных структурных подразделениях могут быть созданы кладовые, выполняющие функции промежуточных складов. Каждому складу приказом по организации присваивается постоянный номер, который впоследствии указывается на всех документах, относящихся к операциям данного склада. Склады должны быть обеспечены исправными весами, измерительными приборами и мерной тарой.

На складах (кладовых) материальные ценности размещаются по секциям, а внутри них по группам, типам и сортомерам в штабелях, ящиках, контейнерах, на стеллажах, полках, ячейках, поддонах, что обеспечивает быструю их приемку, отпуск и контроль за соответствием фактического наличия установленным нормам запаса (лимиту).

Учет материалов на складе осуществляет заведующий складом (кладовщик), являющийся материально ответственным лицом. Его принимают на работу по согласованию с главным бухгалтером предприятия. С кладовщиком заключается по установленной форме типовый договор о полной материальной ответственности.

Если в штатном расписании организации отсутствует должность заведующего складом, то его обязанности могут быть возложены на любого работника с его согласия с обязательным заключением договора об индивидуальной материальной ответственности. От занимаемой должности кладовщик может быть освобожден только после сплошной инвентаризации товарно-материальных ценностей и передачи их по акту, утвержденному руководителем организации.

На каждый номенклатурный номер материалов кладовщик заполняет материальный ярлык и прикрепляет его к месту хранения материальных ценностей. В ярлыке указывают наименование материала, номенклатурный номер, единицу измерения, цену, лимит и фактическое наличие данного вида материалов.

Вопрос. Как ведут учет материалов в бухгалтерии?

Ответ. Все первичные документы по движению материалов склады и подразделения организации обязаны сдавать в бухгалтерию, где они после соответствующего контроля формируются в пачки и передаются затем на автоматизированную обработку. Именно на этой стадии учетного процесса работники бухгалтерии обязаны осуществлять действенный контроль за законностью, целесообразностью и правильностью документального оформления операций по движению материалов. После проверки первичные документы подвергаются таксировке (умножению количества материалов на учетную цену).

Существует несколько *вариантов учета материалов* в бухгалтерии. При первом варианте в бухгалтерии открывают на каждый вид и сорт материалов карточки аналитического учета, в которых записывают на

основании первичных документов операции по поступлению и расходу материалов. Эти карточки отличаются от карточек складского учета лишь тем, что учет материалов в них ведут не только в натуральном, но и в денежном выражении.

При втором варианте все приходные и расходные документы группируют по номенклатурным номерам и в конце месяца подсчитанные по документам итоговые данные о поступлении и расходе каждого вида материалов записывают в оборотные ведомости, составляемые в натуральном и денежном выражении по каждому складу отдельно в разрезе соответствующих синтетических счетов и субсчетов. В этом случае трудоемкость учета значительно уменьшается, поскольку отпадает необходимость ведения карточек аналитического учета. Но и при этом варианте учет остается громоздким, так как в оборотную ведомость приходится записывать сотни, а иногда и тысячи номенклатурных номеров материалов.

Вопрос. Что такое сальдовый метод учета материалов?

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

Ежедневно или в другие установленные сроки (как правило, не реже одного раза в неделю) работник бухгалтерии проверяет правильность произведенных кладовщиком записей в карточках складского учета и подтверждает их своей подписью на самих карточках. В конце месяца заведующий складом, а в отдельных случаях работник бухгалтерии переносит количественные данные об остатках на 1-е число месяца по каждому номенклатурному номеру материалов из карточек складского учета в *ведомость учета остатков материалов на складе* (без оборотов прихода и расхода).

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

Для получения обобщенных данных по счетам производственных запасов по каждому из них составляют машинограммы-оборотные ведомости. Данные этих оборотных ведомостей сверяют с общей оборотной ведомостью по синтетическим счетам и субсчетам и после сверки переносят в машинограммы – Главную книгу.

Вопрос. Как осуществляется инвентаризация и переоценка производственных запасов?

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

Проведение инвентаризации обязательно также в следующих случаях:

- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
- при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;

- в случаях пожара, стихийных бедствий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации или нормативными актами Министерства финансов России.

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

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

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

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

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

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

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

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

Дебет сч. 99-АП «Прибыли и убытки»,

Кредит сч. 10-А «Материалы» и др.

Вопрос. Каким образом можно рационально и экономно использовать производственные запасы?

Ответ. Основным направлением повышения эффективности использования производственных запасов

является внедрение ресурсосберегающих, малоотходных и безотходных технологий.

Рациональное использование запасов зависит также от полноты сбора и использования отходов и обоснованной их оценки.

В сохранности производственных запасов важную роль играют технически оснащенные складские помещения с современными весоизмерительными приборами и устройствами, позволяющими механизировать и автоматизировать складские операции и складской учет.

Одним из условий рационального использования производственных ресурсов является нормирование складских запасов и материальных затрат.

Под *нормой производственного запаса* понимают средний в течение года запас каждого вида материалов, принимаемый как переходящий запас на конец планируемого года. Эта норма измеряется в днях среднесуточного потребления каждого вида материалов.

Организации должны стремиться к соблюдению норм производственных запасов каждого вида материалов, поскольку их излишек приводит к замедлению оборачиваемости оборотных средств, а недостаток может привести к срыву производственного процесса.

Помимо этого широко должен использоваться метод, именуемый как «*Функционально-стоимостной анализ*», который обеспечивает оптимальный поиск внутренних резервов экономии.

Вопрос. Каков механизм переоценка материалов?

Ответ. Отражение на счетах бухгалтерского учета сумм снижения стоимости материалов производится на счете №14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». Этот счет является контрастным; он предназначен для уточнения оценки материалов. Механизм использования его похож на действие счетов учета других оценочных резервов (резервов по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги).

Перед составлением бухгалтерского баланса (как правило, годового) фактическую себестоимость заготовления (приобретения) материалов сравнивают с текущей рыночной стоимостью (стоимостью возможной продажи). Такое сопоставление проводят по испорченному сырью и материалам, а также если запасы полностью или частично морально устаревают или рыночные цены на них устойчиво снижаются. Когда фактическая себестоимость оказывается ниже текущей рыночной стоимости, в качестве балансовой оценки материалов принимается фактическая себестоимость. Если текущая рыночная стоимость ниже фактической себестоимости, то материалы показывают в балансе по текущей рыночной стоимости, а в отчете о прибылях и убытках признают убыток от снижения стоимости запасов. Тем самым, в соответствии с требованием осмотрительности, в отчетном периоде организация, с одной стороны, не допускает завышения стоимости материалов, а с другой — боится от необходимости признания в будущем убытков, которые относятся к данному периоду.

Под текущей рыночной стоимостью, или стоимостью возможной продажи материалов, понимают ту сумму денежных средств, которую организация может получить в случае продажи запасов. При определении текущей рыночной стоимости следует основываться на до-

ступной в момент оценки наиболее надежной информации. Во внимание принимают колебания цен, связанные с событиями, произошедшими после отчетной даты и подтверждающими условия, существовавшие на конец отчетного периода.

Сопоставление фактической себестоимости с текущей рыночной стоимостью проводят по каждому номенклатурному номеру. В отдельных случаях сравнение целесообразно вести по группам однородных материалов. Однако недопустимо априори уменьшать стоимость, например, всех основных материалов или всех запасов топлива.

Признание стоимости возможной реализации в качестве балансовой оценки материалов не меняет их стоимости в бухгалтерском учете. На суммы снижения стоимости материалов образуются резервы за счет прибыли отчетного года. Операции с переходящими остатками материальных ценностей в следующем периоде записывают без учета снижения их стоимости в балансе.

В учете на сумму резервов под снижение стоимости материалов делается запись по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». В начале следующего отчетного периода остаток по счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», переходящий с предыдущего периода, закрывается путем обратной записи.

Таким образом, остаток на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» представляет разницу между фактической себестоимостью и текущей рыночной стоимостью, относящуюся исключительно к материалам на конец отчетного периода. При закрытии этого счета исходят из предположения, что все переходящие остатки материальных ценностей будут полностью израсходованы в течение следующего отчетного периода.

Вопрос. Каким образом осуществляется отражение на счетах бухгалтерского учета переоценка материалов?

Ответ. Если организация проводит переоценку материалов, то ее результат по мере выявления (т. е. после окончания переоценки и утверждения руководителем организации результатов) списывается непосредственно на счет 91 «Прочие доходы и расходы»: в дебет — суммы уценки, в кредит — суммы дооценки. В аналитическом учете по этому счету открывается отдельный субсчет для накопления данных о проведенной переоценке. В дальнейшем результат от переоценки материалов попадает на счет прибылей и убытков в составе сальдо прочих доходов и расходов. Таким образом, он участвует в формировании конечного финансового результата деятельности организации.

В общем виде переоценка материалов отражается на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке.

Таблица 3

ПЕРЕОЦЕНКА МАТЕРИАЛОВ

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	по дебету	по кредиту
Дооценка материальных ценностей	10 «Материалы»	91 «Прочие доходы и расходы»
Уценка материальных ценностей	91 «Прочие доходы и расходы»	10 «Материалы»

При необходимости аналогичный порядок может быть применен для учета результатов переоценки других видов оборотных средств: остатков незавершенного производства, запасов готовой продукции, товаров и т. п.

8. УЧЕТ ОПЛАТЫ ТРУДА

Вопрос. Каковы задачи учета оплаты труда?

Ответ. Труд является важнейшим элементом издержек производства и обращения. Повышением его производительности прежде всего обусловлен рост эффективности производства, а следовательно, его рентабельности и прибыльности.

Вместе с тем эти процессы сопровождаются потреблением живого труда, величина которого измеряется количеством отработанных человеко-часов. Отсюда вытекает необходимость исчисления размера оплаты труда каждому работнику по всем основаниям и отношения затрат по оплате труда на издержки производства (обращения).

В связи с этим определяются и задачи учета и контроля за мерой труда и его оплатой. Прежде всего, они заключаются в том, чтобы создавать экономически обоснованную и достоверную информацию о труде и его оплате, производить точную и своевременную оплату труда работников организации, следить за законностью операций, связанных с начислением и выплатой причитающегося заработка.

Вопрос. Как следует осуществлять учет численности работников и отработанного времени?

Ответ. Этот учет ведется на основании первичных документов: нарядов, рапортов, ведомостей выработки, расчетно-платежных ведомостей и специальных карточек работников, систематизируемых определенным образом.

Неявки или опоздания на работу по уважительным причинам оформляются документами: листками временной нетрудоспособности, справками о выполнении государственных и общественных обязанностей и др. Эти документы сдаются табельщикам и после отметки в табеле передаются в бухгалтерию для расчетов с работниками.

Вопрос. Какие показатели труда и его оплаты Вы знаете?

Ответ. К числу важнейших показателей, отражающих затраты труда, относятся нормы труда, характеризующие выработку продукции. Под *нормой труда* понимаются нормы: выработки, времени, обслуживания, численности, устанавливаемые для работников в соответствии с достигнутым уровнем техники, технологии, организации производства и труда.

Нормой выработки измеряют установленный объем работы, подлежащий выполнению в единицу рабочего времени.

Норма времени – это величина затрат рабочего времени, установленная для выполнения единицы работы; разновидностью норм выработки являются нормы обслуживания, нормированные задания.

Учет выработки призван обеспечить получение данных о движении деталей и полуфабрикатов, готовой продукции и забракованных изделий. В связи с этим немаловажное значение имеет правильный выбор системы учета выработки, а также первичных документов для оформления выработки.

Система учета выработки (отработанного времени) зависит от организации производства и нормирования труда, технологического процесса, применения рациональных способов съема этой информации, от системы оплаты труда и способа приемки работ.

Вопрос. Что такое организация оплаты труда?

Ответ. Под *оплатой труда* принято понимать выраженную в денежной форме долю труда работников в общественном продукте, которая поступает в личное потребление. Оплата труда каждого работника зависит от его личного трудового вклада и качества труда.

Организациям предоставлено право самостоятельно устанавливать системы оплаты труда работников. При этом максимальный размер оплаты не ограничивается.

Вопрос. Каковы наиболее употребительные формы и системы оплаты труда?

Ответ. В организации оплаты труда работников применяется несколько форм и систем. Здесь назовем две из них: *повременную* и *сдельную*. Каждая из них имеет свои разновидности: простая повременная, повременно-премиальная, прямая сдельная, сдельно-премиальная, сдельно-прогрессивная, косвенно-сдельная системы оплаты.

Вопрос. Что такое тарифная система?

Ответ. Тарифная система включает: тарифно-квалификационные справочники, нормы выработки (нормы времени, нормы обслуживания, нормированное задание), тарифные сетки и тарифные ставки.

Тарифно-квалификационные справочники содержат подробные характеристики основных видов работ с указанием требований, предъявляемых к квалификации исполнителя.

Тарифная сетка представляет собой таблицы с почасовыми или дневными тарифными ставками, начиная с первого, низшего разряда.

Тарифные ставки служат для установления соотношений в оплате труда между разрядами работ. Так, тарифная ставка первого разряда определяет размер оплаты труда за единицу времени рабочего низшей квалификации. Тарифные ставки по разрядам определены непосредственно в таблицах исходя из условий и вида работы.

Вопрос. Что входит в состав и характеристику фонда оплаты труда?

Ответ. В фонд оплаты труда входят все начисленные организацией *суммы оплаты труда* независимо от источника финансирования, *стимулирующие* и *компенсирующие выплаты*, а также стоимость продукции, выдаваемой в порядке *натуральной оплаты труда*.

К общей сумме оплаты труда принято относить:

- заработную плату за фактически выполненную работу, начисленную в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;
- выплаты стимулирующего характера по системным положениям (премии, надбавки и т.д.);
- выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда;
- оплату непроработанного времени в соответствии с законодательством о труде и коллективными договорами;
- стоимость продукции, выдаваемой работникам в порядке натуральной оплаты;
- стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с действующим законодательством коммунальных услуг, питания и продуктов, форменной одежды и обмундирования и др.

Заработная плата начисляется пропорционально отработанному времени (выполненной работе) по сдельным расценкам, тарифным ставкам, должностным окладам и аккордным нарядам.

К *выплатам стимулирующего характера* относят премии (за производственные результаты по принятым в организации положениям), надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, за высокие достижения в труде и т.д., а также вознаграждения за выслугу лет, стаж работы, по итогам работы за год и другие подобные им выплаты и вознаграждения.

Под *выплатами компенсирующего характера* подразумевают доплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда (районные коэффициенты, надбавки к заработной плате за работу в тяжелых и вредных условиях и т.д.).

Оплата непроработанного времени принято считать оплату очередных и дополнительных отпусков, оплату рабочего времени работников, привлекаемых к выполнению государственных или общественных обязанностей, оплату простоев не по вине работника, перерывов в работе кормящих матерей, льготных часов подростков, выплаты на период трудоустройства уволенным работникам в связи с сокращением численности или штата работников, реорганизацией или ликвидацией организации и др.

Следует различать *затраты* (выплаты в денежной и натуральной форме), *включаемые в фонд оплаты труда* организации, и *затраты на оплату труда, относимые на издержки производства и обращения*. Если в первые входят все суммы оплаты труда, независимо от того, относятся они на издержки производства и обращения основного и вспомогательных производств, на затраты обслуживающих производств и хозяйств или выплачиваются из фондов накопления, прибыли в порядке ее использования и др., то ко вторым относят ту часть затрат на оплату труда, которую включают в себестоимость продукции (работ и услуг) и Расходы на продажу.

Для целей бухгалтерского учета (в основном для использования в качестве базы при распределении косвенных расходов) оплату труда, включаемую в себестоимость продукции (работ, услуг), подразделяют на основную и дополнительную заработную плату.

Дополнительная заработная плата включает выплаты, предусмотренные законодательством о труде и коллективными договорами за непроработанное время рабочих и служащих: оплата времени отпусков, времени выполнения государственных и общественных обязанностей, перерывов в работе кормящих матерей, льготных часов подростков и др.

Вопрос. Каков порядок начисления заработка при нормальных условиях труда?

Ответ. Для рабочих вводится повременная оплата труда с дополнительной оплатой при условии выполнения норм обслуживания или других нормированных заданий и премированием за снижение трудоемкости операций и рост производительности труда. При этом на поточных участках с регламентированным ритмом создаются комплексные бригады из рабочих разных профессий (включая наладчиков, линейных контролеров и др.).

При этой системе способ расчета заработка наиболее прост. Его производят на основе табелей, в кото-

рых, как известно, отмечается число отработанных дней и часов. Причитающаяся заработная плата определяется путем деления установленной месячной ставки на календарное количество дней и умножения полученного результата на фактически оплачиваемое рабочее и нерабочее время.

Пример. Ставка заработной платы работника за месяц – 500 тыс. руб. За 1-ю половину сентября отработано 9 рабочих дней, выходных и праздничных дней – 4, невыходов по временной нетрудоспособности – 2 дня. Всего рабочих дней в месяце – 22. Причитающаяся заработная плата за 1-ю половину сентября с учетом пособия по нетрудоспособности составит 225 тыс. руб. $(500\ 000 / 20 * 9)$.

В условиях сдельной системы оплаты труда заработок рассчитывается на основании первичных документов о выработке: сменных рапортов, ведомостей приемки продукции, нарядов и др. Проставляемая в документах расценка умножается на количество произведенных работ, изготовленных деталей и выполненных операций. Существуют и другие формы оплаты труда.

Вопрос. Как осуществляются доплаты за отклонение от нормальных условий работы?

Ответ. К отклонениям относятся работа до стадии обнаружения брака продукции, дополнительные операции обработки, не предусмотренные технологией, несоответствие разряда работы разряду рабочего, простой не по вине рабочего, при работе в сверхурочное время, в ночное время, в праздничные дни и др. За работы, отклоняющиеся от нормальных, организации обязаны производить работникам соответствующие доплаты. Размеры доплат и условия их выплаты устанавливаются организациями самостоятельно и фиксируются в коллективных договорах (положениях об оплате труда).

Вопрос. Каков порядок оплаты работы в сверхурочное и другое время?

Ответ. При различных отступлениях от нормальной продолжительности рабочего дня, а также за работу в ночное время, в период простоя, выходные и праздничные дни, за изготовление продукции, оказавшейся забракованной, установлен особый порядок оплаты труда. В одних случаях организации производят работникам соответствующие доплаты.

Так, в соответствии с действующим законодательством работа в сверхурочное время оплачивается за первые два часа не менее чем в полуторном размере, а за последующие часы – не менее чем в двойном размере.

Доплаты за работу в сверхурочное время начисляются на основании оформленных в установленном порядке списков лиц, работавших сверхурочно, куда включают как рабочих-сдельщиков, так и рабочих-повременщиков. Работникам с ненормированным рабочим днем доплаты за сверхурочное время работы обычно не производятся.

Работа в праздничные дни сдельщикам оплачивается не менее, чем по двойным сдельным расценкам, работникам, труд которых оплачивается по часовым или дневным ставкам, - в размере не менее двойной часовой или дневной тарифной ставки; работникам, получающим месячный оклад, - в размере не менее двойной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа производилась сверх месячной нормы.

При изготовлении продукции, оказавшейся забракованной не по вине рабочего, затраченный труд оплачивается по пониженным расценкам, но при всех случаях месячная заработная плата не может быть ниже 2/3 тарифной ставки его разряда (оклада).

Полный брак по вине работника оплате не подлежит. С виновного в выпуске бракованных деталей, узлов, изделий производятся удержания в размере прямого действительного ущерба, нанесенного организации, но не более 1/3 его среднего месячного заработка. Расчет по оплате брака фиксируется в актах о браке, составляемых контролером или мастером при обнаружении этого брака.

Вопрос. Каков порядок оплаты отпусков?

Ответ. Работникам предоставляется ежегодный оплачиваемый отпуск продолжительностью не менее 24 рабочих дней в расчете на шестидневную рабочую неделю. Кроме того, отдельными категориям работников (занятым на работах с вредными условиями труда, с ненормированным рабочим днем и др.) предоставляются дополнительные отпуска. Количество дней такого отпуска определяется в соответствии с действующим законодательством и коллективными договорами.

Оплата времени ежегодного отпуска исчисляется по всем видам заработка, среднего за три календарных месяца (с 1-го до 1-го числа), предшествующих месяцу ухода в отпуск.

Вопрос. Каков порядок расчета пособий по временной нетрудоспособности?

Ответ. В случае болезни работники получают пособия по временной нетрудоспособности. Они выплачиваются на основании листов нетрудоспособности (больничных листов) за все пропущенные по болезни рабочие дни. Размер пособия зависит от характера нетрудоспособности, причин, ее обусловивших (например, трудовое или иное увечье, профессиональное заболевание, общее заболевание, уход за больными и др.), продолжительности непрерывного стажа работы и др., он может составлять полный заработок и не может быть ниже 90% минимальной месячной оплаты труда.

Пособие исчисляется из среднего заработка за последние три календарных месяца.

Вопрос. Каков порядок исчисления среднего заработка?

Ответ. Для исчисления среднего заработка в качестве расчетного периода, как правило, принимаются три календарных месяца (с 1-го до 1-го числа), предшествующих событию, с которым связана соответствующая выплата. Такая продолжительность расчетного периода применяется при расчетах оплаты отпуска, по временной нетрудоспособности, за непроработанное рабочее время, учебного отпуска, при переводе беременных женщин на более легкую работу и т.д., кроме расчета заработка при назначении государственной пенсии. Выше уже говорилось, что в отдельных случаях допускается использовать расчетный период продолжительностью 12 календарных месяцев.

При исчислении среднего заработка учитывают выплаты, на которые начисляют страховые взносы. Это означает, что в средний заработок, в частности, входят:

- заработная плата, начисленная по тарифным ставкам, окладам, сдельным и аккордным нарядам;
- доплаты и выплаты стимулирующего характера по системным положениям;
- выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда;
- оплата непроработанного времени в соответствии с законодательством о труде и коллективными договорами.

При этом премии и другие выплаты стимулирующего характера, предусмотренные системой оплаты труда, включаются при подсчете среднего заработка по времени фактического их начисления, а годовые премии и вознаграждения за выслугу лет – в размере 1/12 за каждый месяц расчетного периода.

Вопрос. Как ведется аналитический учет оплаты труда?

Ответ. Для определения общей суммы выплат за месяц необходимо сгруппировать первичные документы, суммировать заработок за выработанную продукцию, добавить выплаты и доплаты и произвести удержания. Документы, обобщающие данные о причитающейся и подлежащей выплате заработной плате, называются *расчетной и платежной (расчетно-платежной) ведомостями*.

Причитающийся заработок показывается в этих ведомостях расчлененно по структурным подразделениям и службам организации и видам выплат, т.е. в разрезе, который необходим для контроля за использованием фонда оплаты труда и составления различных справок и отчетности.

Во многих производственных предприятиях и коммерческих организациях платежные ведомости не составляют. Их заменяют платежными чеками, выдаваемыми каждому работнику.

Первичные документы по учету выработки и заработной платы поступают в пачках и подвергаются последовательной обработке. В результате обработки получается в одном процессе расчетный листок по каждому рабочему и одновременно расчетная и платежная ведомости.

Вопрос. Как осуществляется выдача заработка?

Ответ. Выдачу заработной платы, премий и других выплат осуществляют из кассы под расписку в расчетно-платежных ведомостях, а при децентрализации выплат (непосредственно в цехах выделенными для этого работниками, подотчетными кассиру) – по платежным ведомостям. Многие организации для этой цели используют лицевые счета и платежные чеки.

В соответствии с действующим законодательством о труде заработок работникам выдается не реже чем один раз в месяц в сроки, установленные коллективным договором и согласованные с учреждениями банка. Для отдельных категорий работников могут быть установлены другие сроки выплаты.

При выплате два раза в месяц (за каждые полмесяца) может применяться авансовый или безавансовый порядок расчетов оплаты труда за 1-ю половину месяца.

Вопрос. Как ведется учет начисления, распределения и выплаты основной заработной платы?

Ответ. Как элемент издержек производства и обращения оплата труда должна быть отнесена на соответствующие счета затрат в зависимости от характера и назначения использованного в организации труда. Начисление и распределение оплаты труда объединяются в одной бухгалтерской записи:

Дебет сч. 20 «Основное производство»,
 Дебет сч. 23 «Вспомогательные производства»,
 Дебет сч. 25 «Общепроизводственные расходы»,
 Дебет сч. 29 «Обслуживающие производства» и др.,
 Кредит сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Распределение заработной платы по указанным счетам производится ежемесячно на основании первичных документов: нарядов, рапортов, ведомостей выработки и др. По этим документам, сгруппированным в зависимости от направления расходования средств на оплату труда, составляется машинограмма-ведомость распределения заработной платы по направлениям затрат.

Вопрос. Как ведется учет дополнительной заработной платы?

Ответ. Дополнительная заработная плата отражается аналогично основной зарплате, но учет ее имеет некоторые отличия. Большую часть дополнительной заработной платы составляют суммы на оплату отпусков. На счет №70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» относят фактически начисленные суммы за отпускной период по мере ухода работников в отпуск. При этом делается бухгалтерская запись:

Дебет сч. 86 «Резервы предстоящих расходов»,

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

Счет №86 «Резервы предстоящих расходов» имеет, как правило, кредитовое сальдо, характеризующее зарезервированные суммы по еще не предоставленным отпускам.

Вопрос. Как осуществляется учет удержаний и вы плат из заработной платы?

Ответ. В соответствии с действующим законодательством по труду из сумм начисленной оплаты труда удерживаются: подоходный налог, отчисления в Пенсионный фонд, штрафы по постановлению судебных и административных органов, алименты по приговорам суда и др. Кроме того, по поручению работников перечисляются суммы торговым организациям в оплату товаров, купленных в кредит, страховым органам по договорам страхования, учреждениям банков по выданным им ссудам. По этим операциям делают следующие бухгалтерские записи:

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

Кредит сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму налогов,

Кредит сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - суммы отчислений в Пенсионный фонд и договорам индивидуального страхования,

Кредит сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Вопрос. Как ведется учет отчислений от оплаты труда?

Ответ. Отчисления создают прежде всего социальные фонды:

- отчисления в фонд социального страхования, которые определяются процентом по отношению к начисленной оплате труда. Эта сумма отражается бухгалтерской проводкой:

Дебет сч. 20 «Основное производство»,

Дебет сч. 23 «Вспомогательные производства»,

Дебет сч. 25 «Общепроизводственные расходы»,

Дебет сч. 44 «Расходы на продажу» и др.,

Кредит сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

- отчисления в Пенсионный фонд. Они определяются тарифом страховых взносов в процентах от начисленной оплаты труда и осуществляются проводкой:

Дебет сч. 20 «Основное производство»,

Дебет сч. 23 «Вспомогательные производства»,

Дебет сч. 25 «Общепроизводственные расходы»,

Дебет сч. 26 «Общехозяйственные расходы»,

Дебет сч. 44 «Расходы на продажу» и др.,

Кредит сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

- отчисления в фонд обязательного медицинского страхования по тарифам, установленным в централизованном порядке по отношению к начисленной зарплате предприятия. Сумма начисления отражается проводкой:

Дебет сч. 20 «Основное производство»,

Дебет сч. 23 «Вспомогательные производства»,

Дебет сч. 25 «Общепроизводственные расходы»,

Дебет сч. 26 «Общехозяйственные расходы»,

Дебет сч. 44 «Расходы на продажу» и др.,

Кредит сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Вопрос. Как осуществляется контроль за использованием фонда оплаты труда?

Ответ. Контроль за оплатой труда и расходованием средств фонда оплаты труда осуществляется прежде всего в организации, где, используя данные первичного учета выработки и оплаты труда, нормировщики и бухгалтеры проверяют правильность документов на выполненные работы, соответствие указанных в них сумм расценкам, окладам, сигнализируют о случаях незаконного использования средств, предназначенных на оплату труда, и добиваются устранения причин их перерасхода.

На предприятиях малого бизнеса, приватизированных предприятиях достаточный внутренний контроль за оплатой труда могут осуществлять сами владельцы-учредители (собственники) при расчете размера оплаты труда и составлении расчетных (расчетно-платежных) и платежных ведомостей.

Предварительный и последующий контроль за рациональным использованием фонда оплаты труда в пределах заработанных средств и за правильностью выдачи денежных средств со счетов организаций для выплаты заработной платы осуществляют учреждения банков. Они проверяют на основе получаемых от организаций справок соответствие начисленного фонда оплаты труда объему заработанных ими средств в меру фактического выполнения объема продукции (работ, услуг).

Выдача средств на оплату труда (на потребление) учреждением банков производится в пределах заработанных средств. Этот предел определяется исходя из планируемых (прогнозируемых) затрат на оплату труда в рубле продукции (работ, услуг) и фактически выполненного объема продукции (работ, услуг) за отчетный квартал.

9. УЧЕТ ИЗДЕРЖЕК ПРОИЗВОДСТВА

Издержками производства принято называть затраты живого и овеществленного труда на изготовление

продукции (выполнение работ и оказание услуг) и ее продажу.

Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку использованных в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, средств и предметов труда, услуг других организаций и оплату труда работников. Иными словами, она показывает, во что обходится каждой организации производство и сбыт (реализация) продукции (работ, услуг).

Вопрос. Как ведется учет затрат и калькулирование в системе управления себестоимостью продукции?

Ответ. *Управление себестоимостью* представляет собой планомерный процесс формирования издержек производства и себестоимости как всего объема, так и единицы продукции, определения продажных цен и, следовательно, рентабельности производства и отдельных видов продукции, выявления резервов экономии, снижения себестоимости и обеспечения систематического контроля за выполнением установленных плановых (нормативных) заданий по себестоимости.

Внутренняя взаимосвязь элементов системы управления себестоимостью продукции выглядит следующим образом:

1. Прогнозирование затрат.
2. Планирование затрат.
3. Нормирование затрат.
4. Учет затрат.
5. Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг).
6. Анализ затрат и себестоимости.
7. Контроль и регулирование.

Вопрос. Что относится к затратам, включаемым в себестоимость продукции?

Ответ. Принято, что к затратам, включаемым в себестоимость продукции, относятся:

- затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг). Это основные затраты, которые составляют значительную часть себестоимости продукции. В них входят материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов) и расходы на оплату труда. Расходы на оплату труда состоят из затрат: на заработную плату за выполненную работу по сдельным расценкам, тарифным ставкам или должностным окладам; выплаты надбавок и доплат к тарифным ставкам и окладам, выплаты стимулирующего характера по системным положениям (премий, включая стоимость натуральных премий, за производственные результаты); выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда; оплату очередных и дополнительных отпусков, льготных часов в соответствии с действующим законодательством; оплату работ по трудовому соглашению; других расходов, осуществляемых в соответствии с установленным порядком из фонда оплаты труда;
- затраты на подготовку и освоение производства (за исключением затрат, произведенных за счет средств, направляемых на капитальные вложения). К ним относятся расходы, связанные с освоением новых производств, цехов и агрегатов (так называемые пусковые расходы);
- затраты, связанные с использованием природного сырья (плата за древесину, отпускаемую на корню; плата за воду, забираемую из водохозяйственных систем и др.);
- затраты некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, а также затраты по улучшению качества продукции, повышению ее надежности, долговечности и других эксплуатационных свойств. Эти затраты осуществляют, как правило, в ходе производственного процесса;

- затраты, связанные с рационализаторством и изобретательством. К ним обычно относят расходы по изготовлению и испытанию образцов и моделей по рационализаторским предложениям и изобретениям, на выплату авторских вознаграждений, затраты по организации выставок и конкурсов и т.п.;
- расходы на обслуживание процесса производства;
- затраты по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности;
- текущие расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений и других природоохранных объектов;
- затраты, связанные с управлением производством;
- расходы по набору рабочей силы, подготовке и переподготовке кадров;
- отчисления в Фонд социального страхования, Пенсионный фонд Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения, в фонды обязательного медицинского страхования, производимые в соответствии с действующим законодательством по установленным тарифам страховых взносов от расходов на оплату труда работников по всем основаниям, платежи по обязательному страхованию имущества организации, а также отчисления в страховые фонды (резервы);
- оплата услуг по осуществлению расчетных операций;
- расходы по транспортировке работников к месту работы и обратно в направлениях, не обслуживаемых пассажирским транспортом общего пользования;
- амортизация основных средств и нематериальных активов: сумма амортизационных отчислений, определяемая на основании балансовой стоимости объектов и установленных норм (включая и ускоренную амортизацию);
- плата за аренду и лизинговые платежи;
- затраты по сбыту продукции (расходы на упаковку, хранение, погрузку и транспортировку, оплату комиссионных сборов, расходы на рекламу и др.);
- уплата налогов и сборов, вносимых в бюджет, в дорожные фонды, и другие обязательные платежи, включаемые в издержки производства;
- прочие затраты, не отнесенные к ранее перечисленным, в частности расходы на оплату работ по сертификации продукции, организации сторожевой и пожарной охраны;
- непроизводительные расходы: потери от брака, простоев по внутрипроизводственным причинам и т.п.

Вопрос. Каковы принципы организации учета издержек производства?

Ответ. Наиболее важны следующие:

- показатели учета затрат и калькулирования себестоимости продукции должны быть согласованы с плановыми и нормативными показателями;
- документирование затрат в момент их осуществления, отдельное отражение затрат по нормам и отклонениям от норм расхода ресурсов и оплаты труда;
- все затраты, относящиеся к производству продукции данного периода, должны быть включены в ее себестоимость;
- все затраты через систему счетов бухгалтерского учета должны быть сгруппированы по объектам учета затрат и статьям расходов;
- себестоимость продукции калькулируется на основе данных бухгалтерского учета затрат, что требует идентификации объектов учета затрат с объектами калькулирования.

Вопрос. Что такое издержки производства?

Ответ. Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) установлена единая для всех предприятий и организаций независимо от форм собственности и организационно-правовых форм номенклатура экономических элементов издержки производства. Она включает:

1. Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов).
2. Затраты на оплату труда.
3. Отчисления на социальные нужды.
4. Амортизация основных фондов.
5. Прочие затраты.

Вопрос. Какова типовая номенклатура статей расходов?

Ответ. Типовая номенклатура статей расходов следующая:

1. Сырье и материалы.
2. Возвратные отходы (вычитаются).
3. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций.
4. Топливо и энергия на технологические цели.
5. Заработная плата 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. Коммерческие расходы.

Первые одиннадцать статей составляют *производственную* себестоимость, с включением коммерческих расходов образуется *полная (коммерческая)* себестоимость продукции.

В многономенклатурных производствах первые шесть статей обычно относят к *основным (технологическим)* расходам, а остальные - к *накладным (косвенным, нетехнологическим)* расходам. В простых производствах все расходы можно рассматривать как прямые.

Вопрос. Дайте классификацию затрат по видам.

Ответ. Классификация затрат по видам приведена в табл. 4.

Таблица 4
КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ПО ВИДАМ

Признаки классификации	Подразделение затрат
1. По отношению к производственному (технологическому) процессу	на основные и накладные
2. По отношению к объему производства	на переменные и постоянные
3. По единству состава	на одноэлементные и комплексные
4. По способу отнесения на себестоимость отдельных видов продукции	на прямые и косвенные
5. По участию в производственном процессе	на производственные и внепроизводственные (коммерческие)
6. По целесообразности расходов	на производительные и непроизводительные
7. По возможности охвата планом (нормированием)	на планируемые и непланируемые
8. По периодичности возникновения	на текущие и единовременные

Вопрос. Что такое объекты калькулирования и учета затрат?

Ответ. Под *объектами учета затрат* принято понимать места возникновения расходов, т.е. отдельные цехи, производства, участки и другие структурные подразделения (в некоторых видах производства – агрегаты, фазы, переделы, поточные линии и т.д.).

Под *объектом калькулирования* понимают выпускаемые отдельные виды продукции, выполняемые виды работ и услуг или их однородные группы.

Вопрос. Какова общая последовательность учета затрат?

Ответ. Все прямые затраты отражают на калькуляционных счетах, например, №10, №20 и т.д. Другие затраты также находят отражение в соответствующих счетах.

Вопрос. Что входит в состав материальных затрат и каков их учет?

Ответ. Одним из важнейших видов затрат являются «сырье и материалы». Они представляют собой важнейшую составную часть материальных затрат производства. В зависимости от отраслевых особенностей в эту группу включают сырье и материалы, составляющие основу вырабатываемой продукции или являющиеся необходимыми компонентами при ее изготовлении (например, металл в машиностроении, нефть в нефтепереработке, руда в металлургии, ткань в швейной промышленности).

Большое значение в контроле за использованием сырья и материалов в производстве отводится оформлению первичными документами их отпуска на изготовление того или иного вида продукции.

На многих предприятиях распределение расхода материалов по видам продукции (изделиям) не представляет трудностей, так как в первичных документах возможно указать код изделия, на которое материал расходуется. Однако есть немало предприятий, где из одного и того же материала изготавливают несколько видов изделий и потому могут распределить их на каждое изделие только косвенно. Известно несколько способов распределения затрат материалов между изделиями. Назовем среди них нормативный и коэффициентный.

Нормативный способ распределения заключается в следующем. Для каждого изделия устанавливают норму расхода конкретного материала на единицу продукции; затем путем умножения нормы расхода на количество выпущенных изделий определяют нормативный расход материала на фактический выпуск; после этого нормативный расход материала сопоставляют с фактическим его расходом и определяют процент (соотношение) экономии или перерасхода; корректируя нормативный расход на это соотношение, устанавливают фактический расход материала на конкретный вид изделия.

При *коэффициентном способе* за основу распределения принимается коэффициент содержания (K_i), показывающий соотношение потребления материалов по каждому изделию.

Отличие коэффициентного способа распределения фактического расхода материалов от нормативного заключается в том, что вместо нормы расхода в расчет принимается коэффициент содержания.

Аналогичным способом, а также прямым счетом ведут учет покупных изделий, полуфабрикатов, вспомогательных материалов, топлива и энергии. Кроме того, весьма важны и вопросы учета отходов материальных ресурсов.

На стоимость возвратных отходов уменьшаются издержки производства, что осуществляется проводкой:

Дебет сч. 10 «Материалы»,

Кредит сч. 20 «Основное производство» и т.п.

Вопрос. Как осуществляется контроль за расходованием материальных ресурсов?

Ответ. Контроль за расходованием материальных ресурсов осуществляется с помощью хорошо поставленного документального производственного и складского учета.

Вопрос. Каковы общие принципы учета затрат на оплату труда?

Ответ. В настоящее время рекомендовано большое количество разнообразных по содержанию, форме и срокам действия первичных учетных документов для оформления затрат труда. Из этого разнообразия целесообразно выбрать те формы документов, в которых бы с максимальной степенью рациональности, простоты и достоверности оформлялись эти операции и которые в то же время соответствовали бы типу организации производства (индивидуальное, серийное, массовое), технологии производства (конвейерное, поточное), принципу построения производства (технологический, предметный, замкнутый), характеру продукции (простая, сложная, изготовленная путем сборки, превращения из сырья в полуфабрикат, полуфабриката в готовое изделие и т.д.). Из этого можно сделать вывод, что первичная документация по учету труда и его оплате – один из важных участков организации производства и управления им.

Вопрос. Как подразделяются затраты на оплату труда?

Ответ. Необходимо выделять расходы на оплату труда, непосредственно затраченного на изготовление (выполнение) этих видов продукции (работ, услуг). Поэтому заработную плату в учете принято подразделять на основную и дополнительную.

К основной заработной плате относят ту, которая выплачивается персоналу за отработанное время. Кроме оплаты по тарифным ставкам и сдельным расценкам (окладам), в ее состав входят доплаты по сдельно- и повременно-премиальной системам оплаты труда, надбавки за вредные условия труда, доплаты за работу в сверхурочные часы и ночное время, а также доплаты к основным сдельным расценкам в связи с отступлениями от нормальных условий производства и др.

К дополнительной заработной плате относят заработную плату и выплаты за неотработанное время, подлежащее оплате по действующему законодательству о труде и коллективным договорам. Сюда включают оплату очередных и дополнительных отпусков, льготных часов, перерывов в работе кормящих матерей, выплаты за время выполнения государственных и общественных обязанностей, вознаграждения за выслугу лет, по итогам работы за год и др.

Вопрос. Как определить состав других производственных затрат, как ведется их учет?

Ответ. В себестоимость продукции включают не только затраты, непосредственно связанные с текущим производством продукции, обусловленные технологией и организацией производства (материальные затраты, затраты труда), но и затраты на подготовку и освоение производства и новых видов продукции, прочие производственные расходы, в том числе на возмещение износа инструментов и приспособлений целевого назначения, и прочие специальные расходы. Например, особенностью расходов на подготовку и освоение новых производств является несовпадение

времени проведения этих расходов и выпуска новой продукции. Для учета этих расходов в типовой номенклатуре предусмотрена статья «Расходы на подготовку и освоение производства».

Важное значение имеет способ включения указанных расходов в себестоимость продукции. В настоящее время применяют два способа (варианта) планирования и учета этих затрат: путем отражения произведенных затрат в составе расходов будущих периодов с последующим отношением их на себестоимость соответствующих видов продукции; путем прямого отнесения этих расходов на себестоимость осваиваемых видов продукции

Расходы на освоение новых предприятий, производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы) возникают до выпуска продукции в связи с проверкой готовности к вводу в эксплуатацию новых объектов путем комплексного опробования (под нагрузкой) всех машин и механизмов. Номенклатура статей этих расходов зависит от характера пусковых испытаний и определяется отраслевыми инструкциями. К ним относят расходы предприятий, определяемые их спецификой и особенностями производства.

Как правило, отраслевыми инструкциями предусматривается выделение их в особую статью «Прочие производственные расходы». В частности, на ней может учитываться износ инструментов и приспособлений целевого назначения.

Выбытие изношенного специнструмента и сменного оборудования оформляется следующей записью:

Дебет сч. 10 «Материалы» (субсчет «Прочие материалы»),

Кредит сч. 20 «Основное производство».

К числу расходов, учитываемых непосредственно по статье «Прочие производственные расходы», относят затраты на гарантийное обслуживание и ремонт продукции, проданной с гарантией, затраты на стандартизацию продукции, расходы на техническую информацию и др.

Другие производственные и специальные расходы и порядок их включения в себестоимость продукции определяются отраслевыми инструкциями. К таким расходам относятся потери от недоиспользования деталей, узлов и агрегатов устаревшей конструкции, расходы на проведение специальных эпизодических испытаний, экспертиз, консультаций.

Вопрос. Как ведется учет общепроизводственных расходов?

Ответ. К общепроизводственным расходам принято относить расходы на обслуживание, организацию структурного подразделения предприятия (цеха, производства, мастерской и т.д.) и управление им. Их учет ведется на синтетическом счете «Общепроизводственные расходы» по каждому подразделению (цеху) основного и вспомогательных производств, а внутри них – по статьям.

Наиболее распространена следующая типовая номенклатура статей этих расходов:

1. Содержание аппарата управления цеха.
2. Содержание прочего цехового персонала.
3. Амортизация зданий, сооружений и инвентаря.
4. Содержание зданий, сооружений и инвентаря.
5. Текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря.
6. Испытания, опыты и исследования; рационализация и изобретательство.

7. Охрана труда.
8. Износ малоценного и быстроизнашивающегося инвентаря.
9. Прочие расходы, не предусмотренные предыдущими статьями.
10. Потери от простоев.
11. Потери от порчи материальных ценностей при хранении в цехах.
12. Потери от недоиспользования деталей, узлов и технологической оснастки.
13. Недостача материальных ценностей и незавершенного производства (за вычетом излишков).
14. Прочие непроизводственные расходы.

По истечении месяца на сумму фактических расходов составляют такую запись:

Дебет сч. 20 «Основное производство» - в части подразделений основного производства,

Дебет сч. 23 «Вспомогательные производства» – в части подразделений вспомогательных производств,

Дебет сч. 28 «Брак в производстве» – в доле расходов, относящихся к забракованной продукции, и др.,

Кредит сч. 25 «Общепроизводственные расходы».

В составе фактических общепроизводственных расходов отражают непроизводительные расходы и потери.

Вопрос. Как ведется учет общехозяйственных расходов?

Ответ. Типовой номенклатурой предусмотрено выделение следующих статей общехозяйственных (общезаводских) расходов промышленных предприятий по разделам:

А. Расходы на управление предприятием:

- заработная плата аппарата управления предприятием;
- командировки и перемещения;
- содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны;
- прочие расходы.

Б. Общехозяйственные расходы:

- содержание прочего общезаводского персонала;
- амортизация основных средств;
- содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения;
- производство испытаний, опытов, исследований, содержание общезаводских лабораторий, расходы на изобретательство и технические усовершенствования;
- охрана труда;
- подготовка кадров, оргнабор и т.д.

В. Налоги, сборы и отчисления:

- налоги, сборы и прочие обязательные отчисления и расходы.

Г. Непроизводительные расходы:

- потери от простоев;
- потери от порчи материалов и продукции при хранении на заводских складах;
- недостача материалов и продукции на заводских складах (за вычетом излишков);
- надбавки за вычетом скидок по косинусу «фи»;
- прочие непроизводительные расходы.

Общим принципом учета накладных расходов является сбор их на соответствующих счетах в течение месяца для контроля за соблюдением сметы и последующего их включения в себестоимость продукции (работ, услуг). На списание накладных расходов составляется бухгалтерская запись:

Дебет сч. 20 «Основное производство»,

Кредит сч. 25 «Общепроизводственные расходы»,

Кредит сч. 26 «Общехозяйственные расходы».

Доля расходов на обслуживание производства и управление им, относящаяся к товарной продукции вспомогательных цехов, списывается аналогичной записью в дебет счета «Вспомогательные производства».

Вопрос. Каковы общие принципы распределения этих затрат?

Ответ. Расходы на обслуживание производства и управление им прежде всего подлежат распределению между выпущенной продукцией и остатками незавершенного производства. При этом на большинстве промышленных предприятий общим правилом является пропорциональное распределение затрат к их нормативной величине.

На предприятиях с небольшим удельным весом и относительной стабильностью остатков незавершенного производства эти расходы включаются в остатки незавершенного производства в плановом или сметно-нормализованном размере. В таком же размере они включаются в себестоимость забракованных изделий и деталей, потерь от простоев и внутризаводских услуг.

Вопрос. Как ведется учет непроизводительных расходов и потерь?

Ответ. Одной из важных проблем организации бухгалтерского учета издержек производства является своевременное и достоверное выявление и определение непроизводительных расходов и потерь, понесенных от брака, простоев, недостач и порчи материалов, полуфабрикатов и др. Учетная информация позволяет также установить причины и ответственных за нерациональное расходование средств предприятия.

Непроизводительные расходы и потери находят отражение в себестоимости продукции на разных калькуляционных статьях в зависимости от характера и вида этих расходов и потерь. Так, потери от простоев по внешним причинам (от недопоставки материальных и энергоресурсов и других подобных причин) учитывают в составе общехозяйственных расходов, а потери от простоев, имевших место по вине цехов, мастерских и других структурных подразделений, - в составе общепроизводственных расходов. Потери от брака в производстве учитываются на отдельном счете «Брак в производстве» и выделены в самостоятельную статью калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг).

Вопрос. Что такое вспомогательные производства?

Ответ. *Вспомогательные производства* представляют совокупность цехов и других подразделений предприятия, занятых обслуживанием основного производства, выполнением работ для него и оказанием ему услуг.

Наиболее часто на производственных предприятиях встречаются следующие вспомогательные производства:

- инструментальное (изготовление инструментов, приспособлений, штампов, моделей, запасных частей), производство строительных конструкций и деталей (в основном в строительных организациях);
- ремонтное (ремонт механического и электрического оборудования, транспортных средств, зданий и сооружений);
- энергосиловое (обслуживание различными видами электро- и теплоэнергии, сжатым воздухом, кислородом, снабжение водой);
- транспортное (железнодорожный, водный и автомобильный транспорт) и т.д.

Исходя из потребностей основного производства, установленных норм и технических нормативов потребления услуг всем подразделениям вспомогательных производств устанавливаются задания (нормативы, заказы) по производству изделий, работ и услуг, по себестоимости и, соответственно, плано-расчетная стоимость единицы изделий или услуг и другие хозяйственные показатели. Эти показатели необходимы для внутрипроизводственного хозрасчета, а на крупных предприятиях и для расчетов между подразделениями основного и вспомогательных производств за предоставленные услуги и оприходования изготовленных инструментов и материалов. Чтобы хозрасчет подразделений вспомогательных производств был действенным, в цехах основного производства устанавливаются счетчики, измерительные приборы, детализируются нормативы и нормы для обеспечения контроля за потреблением услуг вспомогательных производств.

Вопрос. Как ведется аналитический учет затрат вспомогательных производств?

Ответ. Наиболее распространена номенклатура, рекомендованная отраслевыми инструкциями (методическими рекомендациями) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции, она приведена в табл. 5.

Из этого перечня видно, что в номенклатуру статей обычно включают те из них, которые имеют существенный удельный вес в затратах данной группы производств.

Аналитический учет затрат в производствах однородной продукции ведется в целом по производству. Однако может возникнуть потребность в детализации затрат.

Во вспомогательных производствах, производящих разнородную продукцию, затраты детализируют в зависимости от характера продукции и вида производства. В ремонтных производствах чаще всего затраты открывают по производственным заказам, которые открывают на каждый ремонт. По текущему содержанию оборудования для обслуживаемых производств открывают годовые заказы, затраты по которым собирают в течение месяца и без калькулирования перечисляют на расходы производств-заказчиков.

Таблица 5
ПРИМЕРНАЯ НОМЕНКЛАТУРА СТАТЕЙ ЗАТРАТ ВСПОМОГАТЕЛЬНЫХ ПРОИЗВОДСТВ

Наименование статьи	Вспомогательные производства			
	Инструментальное	Ремонтное	Энергосиловое	Транспортное
Материалы за вычетом возвратных отходов	х	х	-	-
Топливо и энергия	-	-	х	х
Заработная плата производственных рабочих	х	х	х	х
Общепроизводственные расходы	х	х	х	х
Потери от брака	х	х	-	-

Вопрос. Как осуществить синтетический учет затрат?

Ответ. Известно, что для учета затрат вспомогательных подразделений применяется синтетический калькуляционный счет «Вспомогательные производства». По содержанию и назначению он близок к счету «Основное производство»: прямые затраты записы-

ваются на основе группировки первичных расходных документов, косвенные расходы предварительно собираются на счете «Общепроизводственные расходы», а затем распределяются между центрами учета затрат вспомогательных производств.

При журнально-ордерной форме учет затрат ведется в ведомостях №12, открываемых для каждого вспомогательного производства. В них затраты учитывают по отдельным видам продукции (если она разнородная) и статьям расходов. Месячные их итоги переносятся в журнал-ордер №10. При машиноориентированной форме учета эти ведомости заменяют соответствующие машинограммы.

Вопрос. Как проводят распределение услуг вспомогательных производств?

Ответ. В производствах, выпускающих однородную продукцию, все затраты за месяц распределяются на количество произведенной продукции или услуг в соответствующих единицах измерения (1 кВт*ч электроэнергии, 1 Гкал тепла, 1 т пара, 1 000 м³ сжатого воздуха, 1 м³ воды, 1 т перевозок или 1 ч работы автомобиля).

Сложнее обстоит дело с распределением затрат в производствах, выпускающих разнородную продукцию. На первом этапе здесь распределяют косвенные расходы, во втором – оценивают остатки незавершенного производства. Эти операции выполняют так же, как в основном производстве. Однако целесообразно допускать определенные упрощения: общепроизводственные (общецеховые) расходы лучше распределять пропорционально заработной плате производственных рабочих, оценку незавершенного производства вести по укрупненным нормативам, фактические затраты относить на изделия пропорционально их плановой (нормативной) себестоимости. В случае частичного выполнения заказа партию готовых изделий оценивают по плановой (нормативной) себестоимости, фактическую себестоимость по заказу исчисляют после его полного завершения.

Особенность вспомогательных производств – наличие взаимных (встречных) услуг. Например, ремонтное производство выполняет заказы электростанции, электростанция снабжает энергией ремонтное производство и водонасосную станцию, водонасосная станция обеспечивает водой электростанцию и ремонтное производство и т.д.

После определения фактической себестоимости услуг по прошествии месяца выявленные отклонения от плановой (нормативной) себестоимости списывают на те же счета, что и плановую (нормативную) себестоимость услуг. Предприятиям предоставлено право определять отклонения от плановой (нормативной) себестоимости на счете «Выпуск продукции (работ, услуг)» и относить их на счет «Реализация продукции (работ, услуг)», если так принято на данном предприятии в части отклонений по основному производству. При этом способе в конечном счете все отклонения фактической себестоимости от плановой (нормативной) как по основному, так и по вспомогательным производствам будут уточнять себестоимость реализованной продукции (работ, услуг).

В течение месяца на плановую (нормативную) себестоимость изготовленных запасных частей, инструментов, спецприспособлений и т.д. составляется бухгалтерская запись:

Дебет сч. 10 «Материалы»,

Дебет сч. 43 «Готовая продукция»,

Кредит сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

По окончании месяца фактическая себестоимость перечисленных видов продукции (изделий) отражается в бухгалтерском учете следующей записью:

Дебет сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»,

Кредит сч. 23 «Вспомогательные производства».

Оказанные услуги и работы, выполненные на сторону, своему капитальному строительству и обслуживающим производствам и хозяйствам, отражаются в учете одним из способов:

Дебет сч. 45 «Товары отгруженные» или

Дебет сч. 90 «Продажи»,

Кредит сч. 23 «Вспомогательные производства» – по фактической себестоимости;

Дебет сч. 45 «Товары отгруженные» или

Дебет сч. 90 «Продажи»,

Кредит сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» - по плановой (нормативной) себестоимости.

На отклонения фактической себестоимости от плановой (нормативной) счет «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывают, делая следующие записи:

- при экономии

Кредит сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»,

Дебет сч. 90 «Продажи» - записью методом «красного сторно»;

- при превышении

Кредит сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»,

Дебет сч. 90 «Продажи» - дополнительной записью.

В инструментальных, ремонтных и других вспомогательных производствах на конец месяца могут быть остатки незавершенного производства, которые в балансе предприятия показываются в соответствующей статье вместе с остатками основного производства и полуфабрикатов собственного производства в оценке, по которой отражают остатки незавершенного основного производства.

Вопрос. Как ведется оценка и учет незавершенного производства?

Ответ. Под *незавершенным производством* понимается продукция (работы, услуги) частичной готовности, т.е. не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом. Даже полностью законченная продукция, не прошедшая испытаний (если такие испытания предусмотрены технологией), относится к незавершенному производству. В незавершенное производство включают законченную изготовлением, но не полностью укомплектованную или же не принятую заказчиком продукцию, незаконченные или не принятые заказчиком работы и услуги товарного характера. К промышленному незавершенному производству относят также остатки невыполненных заказов во вспомогательных производствах и полуфабрикатов собственного производства на общезаводских складах.

Вопрос. Как осуществляется инвентаризация незавершенного производства?

Ответ. Целями инвентаризации незавершенного производства являются:

- определение фактического наличия не законченных обработкой деталей, узлов, работ, полуфабрикатов и продукции;
- выявление фактической комплектности незавершенного производства (заделов), аннулированных заказов и неучтенного брака;

- проверка данных учета движения полуфабрикатов и деталей и общей суммы затрат по счету «Основное производство»;
- проверка правильности распределения суммы затрат по видам продукции и уточнение себестоимости выпущенной продукции.

В соответствии с действующими указаниями инвентаризацию незавершенного производства предприятия проводят перед составлением годового бухгалтерского (финансового) отчета и, кроме того, периодически в зависимости от условий и специфики производства – ежеквартально, некоторые – ежемесячно.

На предприятиях машиностроения в незавершенном производстве находится большое число деталей и узлов различной степени готовности. Чтобы обеспечить их достоверный пересчет и отражение в инвентаризационных описях, практикуется использование инвентаризационных ярлыков, которые заготавливаются заранее на каждую деталь и операцию и раскладываются по рабочим местам. В день инвентаризации по окончании смены рабочие и комплектовщики записывают остаток деталей по соответствующей операции в ярлыки, подписывают их и кладут на соответствующие детали. Члены инвентаризационной комиссии по закрепленным участкам проверяют правильность подсчета, подписывают ярлыки и передают их для составления инвентаризационной описи.

Вопрос. Как ведется оценка незавершенного производства?

Ответ. Остатки незавершенного производства допускается оценивать по фактической себестоимости применительно к оценке готовой продукции, по плановой (нормативной) себестоимости, в размере прямых затрат, а также по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

Рассмотрим сначала первый способ, когда остатки оценивают по фактической себестоимости. Такой способ используют в основном в единичных (индивидуальных) производствах. Это и понятно: до тех пор, пока изделие не закончено, все затраты по его изготовлению относят к незавершенному производству. Данный способ применяют и в других производствах. Но при этом следует принимать во внимание некоторые особенности. Так, из номенклатуры статей, по которым исчисляется себестоимость незавершенного производства, исключают статьи «Потери от брака» (кроме единичных производств, в которых брак выявлен по незаконченному заказу), «Расходы на подготовку и освоение производства» и «Прочие производственные расходы».

В массовом и серийном производствах остатки незавершенного производства оценивают не по фактической, а по нормативной или плановой производственной себестоимости (практически по действующим нормам затрат).

В них допускается оценивать остатки по прямым статьям расходов с отнесением всех оставшихся косвенных расходов на себестоимость готовой продукции, выполненных работ и оказанных услуг. В этих случаях в прямые расходы можно включать только стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов.

В производствах с кратким технологическим циклом оценку незавершенного производства ведут по стоимости находящихся в переработке сырья, материалов и полуфабрикатов.

Оценка выявленных при инвентаризации недостатков и излишков деталей (узлов) проводится так же, как и принятая предприятием оценка остатков незавершенного производства.

На общую сумму выявленных недостатков составляют следующие бухгалтерские записи: дебет счета «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредит счета «Основное производство» (счета «Вспомогательные производства»). Недостачи, происшедшие по вине работников цехов, взыскиваются с виновных лиц в размере понесенного ущерба по рыночной стоимости и отражаются в учете по дебету счета «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба») и кредиту счетов «Недостачи и потери от порчи ценностей» (на сумму, ранее отнесенную в дебет этого счета) и «Доходы будущих периодов» (на разницу между суммой, подлежащей взысканию, и учетной (балансовой) стоимостью недостатков незавершенного производства).

Вопрос. Как ведется учет затрат на производство?

Ответ. На промышленных предприятиях обычно применяют один из вариантов этого учета – полуфабрикатный или бесполуфабрикатный.

При *полуфабрикатном варианте* учета особо выявляют себестоимость полуфабрикатов собственного производства и учитывают их движение в стоимостном выражении по цехам или переделам и, следовательно, организуют поцеховой (попередельный) учет расходов. При этом варианте затраты отдельных цехов (переделов) представляют собой сумму их собственных издержек и себестоимости полуфабрикатов собственного производства, полученных из других цехов или предыдущих переделов. Затраты при этом «наслаиваются», и в выпускающем цехе определяется себестоимость готового изделия. В связи с этим возникает необходимость в калькулировании себестоимости и ведении бухгалтерского учета движения таких полуфабрикатов на специальном счете «Полуфабрикаты собственного производства».

Бухгалтерское отражение операций по поступлению полуфабрикатов собственного производства довольно простое:

Дебет сч. 21 «Полуфабрикаты собственного производства»,

Кредит сч № 20 «Основное производство».

При передаче полуфабрикатов в последующую переработку или производство составляется обратная запись. Если предназначенные к реализации на сторону полуфабрикаты сдаются на склад сбыта, то их стоимость записывается на дебет счета «Готовая продукция» или счета «Выпуск продукции (работ, услуг)» в зависимости от выбранного варианта учета, зафиксированного в учетной политике предприятия.

Бесполуфабрикатный вариант не предусматривает выявления и перечисления стоимости полуфабрикатов своего производства на счета бухгалтерского учета при их передаче из цеха в цех (с передела на передел). Движение полуфабрикатов отражается лишь в количественном (натуральном) выражении в системе оперативного учета. Затраты учитывают по местам их возникновения (например, по отдельным цехам) и в целом по предприятию (для упрощения изложения здесь не рассматривается учет затрат по отдельным видам продукции). При этом в затраты цехов включают лишь их собственные затраты.

Вопрос. Как осуществляется учет выпуска продукции?

Ответ. Действующими положениями по учету (например, планом счетов бухгалтерского учета и инструкцией к нему) предусмотрено два варианта:

- по первому фактическую производственную (о ее составе – полной или сокращенной – уже несколько раз говорилось ранее) себестоимость готовой продукции определяют на счете «Основное производство» и относят с кредита этого счета в дебет счета «Готовая продукция»;
- по второму фактическую себестоимость определяют на счете «Основное производство» и относят в дебет счета «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Применяя первую методику, готовую продукцию отражают в синтетическом учете и в балансе по фактической себестоимости. В текущем учете ее могут показывать по учетной цене, т.е. по плановой (нормативной) производственной себестоимости, или продажной цене.

При использовании второй методики на счете «Выпуск продукции (работ, услуг)» сопоставляют фактическую себестоимость выпущенной продукции с ее нормативной (или плановой) себестоимостью. И нормативная (или плановая) себестоимость затем отражается записью по дебету счета «Готовая продукция» и кредиту счета «Выпуск продукции (работ, услуг)», а выявленные отклонения предприятия могут сразу отнести на счет «Реализация продукции (работ, услуг)». В этом случае движение продукции на всех этапах и ее остатки в балансе показываются по нормативной (или плановой) себестоимости.

Вопрос. Каковы объекты учета затрат?

Ответ. *Объектом учета* затрат принято называть совокупность затрат на предприятии (в организации), сгруппированных для решения задач управления себестоимостью. Этим определяются следующие важнейшие группировки затрат:

1. по видам производства – основные и вспомогательные;
2. по местам возникновения затрат (подразделениям) – цехи, производства, участки, бригады;
3. по видам вырабатываемой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг – изделия, группы однородных изделий, переделы, заказы и др.

Группировка затрат по видам производства соответствует организационной структуре предприятия, поскольку каждое структурное подразделение относится к основному или вспомогательному производству. Поэтому группировка затрат по подразделениям является одновременно и группировкой по видам производств.

Группировка по местам возникновения затрат предназначена для организации контроля за затратами. На практике применяются три варианта группировки и учета производственных затрат по подразделениям:

- системно по всем структурным подразделениям предприятия с определением себестоимости продукции (работы, услуги) данного подразделения;
- по подразделениям без определения себестоимости; в этом случае прямые затраты контролируются путем сопоставления их с плановой величиной на фактический объем выпуска, а общепроизводственные и другие косвенные расходы – в сопоставлении со сметой;
- в целом по предприятию (организации) – на основе группировки затрат материалов и заработной платы производственных рабочих по подразделениям.

В свою очередь, места возникновения затрат принято подразделять на *производственные* и *обслуживающие*, а иногда и на *условные*. Первые – это обычно производственные цехи, участки, бригады, поточные линии, переделы и т.д. Ко вторым, как правило, относятся службы и отделы администрации предприятия, а также склады, хранилища и т.д. Выбор места возникновения затрат, иными словами, объекта учета затрат зависит от его возможности влиять на величину затрат, выявлять слабые места в работе, прилагать усилия к достижению наибольших результатов при оптимальных затратах.

Группировка затрат по видам вырабатываемой продукции (работ, услуг) предназначена для калькулирования их фактической себестоимости и поэтому представляет наибольшую сложность. Она предопределяется особенностями вырабатываемых изделий, работ, услуг, технологического процесса, организации производства и организационной структуры предприятия. Проще всего вопрос решается в условиях, когда имеется возможность группировать и учитывать затраты по каждому производимому изделию. Однако в современных условиях такая возможность встречается редко. Объясняется это положением одновременным производством нескольких изделий, затраты по которым прямо подразделить невозможно, или же одновременной выработкой нескольких видов продукции из исходного сырья.

Вопрос. Как осуществляется синтетический или аналитический учет издержек производства?

Ответ. Аналитический учет затрат по статьям ведется по объектам учета затрат (подразделениям, местам возникновения затрат, центрам затрат, центрам ответственности и др.). В условиях применения ЭВМ используют первичные данные, полученные на других участках учета: движение материалов, начисление оплаты труда, амортизации и др. Вся информация о затратах на производство продукции группируется в ЭВМ по корреспондирующим счетам, и составляется ведомость оборотов по счету «Основное производство».

Методику учета издержек обращения раскроем на примере организации учета по журнально-ордерной форме. В ней для этих целей на промышленных предприятиях применяют журнал-ордер №10. Он построен по принципу шахматной ведомости: кредитуемые счета расположены в сказуемом, а дебетуемые, представляющие систему счетов учета затрат, – в подлежащем. Состоит он из трех разделов: «Издержки производства», «Расчет затрат на производство по экономическим элементам», «Расчет себестоимости товарной продукции».

В разделе I «Издержки производства» журнала-ордера дан свод всех издержек производства по предприятию в целом. Раздел I заполняют итогами за месяц на основании вспомогательных ведомостей №12 «Затраты цехов» и №15 «Общехозяйственные расходы, расходы будущих периодов, резерв предстоящих расходов и платежей и коммерческие расходы».

Записи общепроизводственных расходов, затрат основных и вспомогательных производств ведут в ведомости №12 по каждому цеху в отдельности. После перенесения всех итогов из ведомостей №12 и №15 в журнал-ордер выверяют правильность записей по кредиту соответствующих счетов. В конце раздела I

журнала-ордера №10 подсчитывают итоги по вертикали и горизонтали. Итоги по журналу-ордеру подводят по двум строкам: по элементам и комплексным статьям.

В затратах на производство, определяемых в перечисленных выше регистрах, не учитываются различного вида списания затрат, остатки незавершенного производства на начало и конец месяца. Поэтому синтетический и аналитический учет производства дополняется сводным учетом затрат на производство.

Сводный учет затрат на производство представляет собой обобщение по объектам учета затрат всех оборотов за месяц с учетом изменения остатков незавершенного производства и выявления фактической себестоимости выпуска продукции.

Но как бы ни назывались структурные подразделения предприятия (производства, цехи, мастерские, участки, линии, службы и т.д.) – места возникновения затрат, носители затрат и т.д., для целей учета и контроля затрат важен ряд принципов:

1. Включение в состав затрат структурного подразделения только тех затрат, которые зависят от соответствующего подразделения и на величину которых подразделение может оказывать влияние. Так от цеха зависит экономное потребление сырья, но он не может влиять на величину транспортно-заготовительных и общехозяйственных расходов;
2. Использование сокращенных числа и состава статей затрат, определяемых для структурного подразделения. Например, в состав затрат цеха нецелесообразно включать такие статьи, как «Расходы на подготовку и освоение производства» и «Общехозяйственные расходы»;
3. Отражение в затратах подразделений внешних услуг по расценкам, принятым в плановых расчетах. Это означает, что материалы, покупные полуфабрикаты, поданные из централизованных складов, оцениваются в принятых на предприятии твердых ценах, переданные полуфабрикаты собственного производства – в планово-расчетных ценах, предоставление услуг вспомогательных цехов – по сметной стоимости;
4. Сопоставимость, сравнимость фактических затрат продукцией структурных подразделений с плановыми назначениями (заданиями). Из этого следует, что планирование и учет затрат подразделений базируется на единых принципах. Таким образом, и плановые, и фактические затраты должны совпадать по своему составу. Одновременно из этих принципов вытекает, что конкретные затраты должны быть соотнесены с тем структурным подразделением, которое в состоянии обеспечивать контроль закрепленных за ними затрат и, следовательно, нести ответственность за нерациональное использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Вопрос. Какова связь учета затрат с калькулированием?

Ответ. Требование о калькулировании фактической себестоимости продукции на основании данных бухгалтерского учета предопределяет тесную связь калькулирования с учетом производственных затрат. Из этой связи вытекает и последовательность этапов: калькулирование себестоимости следует после завершения учета производственных затрат.

Связь учета производственных затрат с калькулированием себестоимости продукции и последовательность этапов представлены на схеме (см. рис. 4).

На схеме показаны последовательность выполняемых учетных работ и важнейшие этапы процесса учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Тесная связь этих этапов предопределяет их взаимозависимость и влияние. Эта зависимость проявляется в

том, что, исходя из характера производства, организационной структуры предприятия и номенклатуры производимой продукции, выбор объектов учета затрат осуществляют в увязке с выбором объектов калькулирования и калькуляционных единиц.

На схеме выделены блоки учета производственных затрат (1-13) и калькулирования себестоимости продукции (14-17). Следует, однако, учитывать, что перечисленные блоки калькулирования не полностью охватывают всю совокупность операций. До начала калькулирования себестоимости продукции основного производства необходимо для распределения затрат исчислить себестоимость продукции вспомогательных производств (блок 5). В зависимости от условий производства может изменяться последовательность операций калькулирования себестоимости.

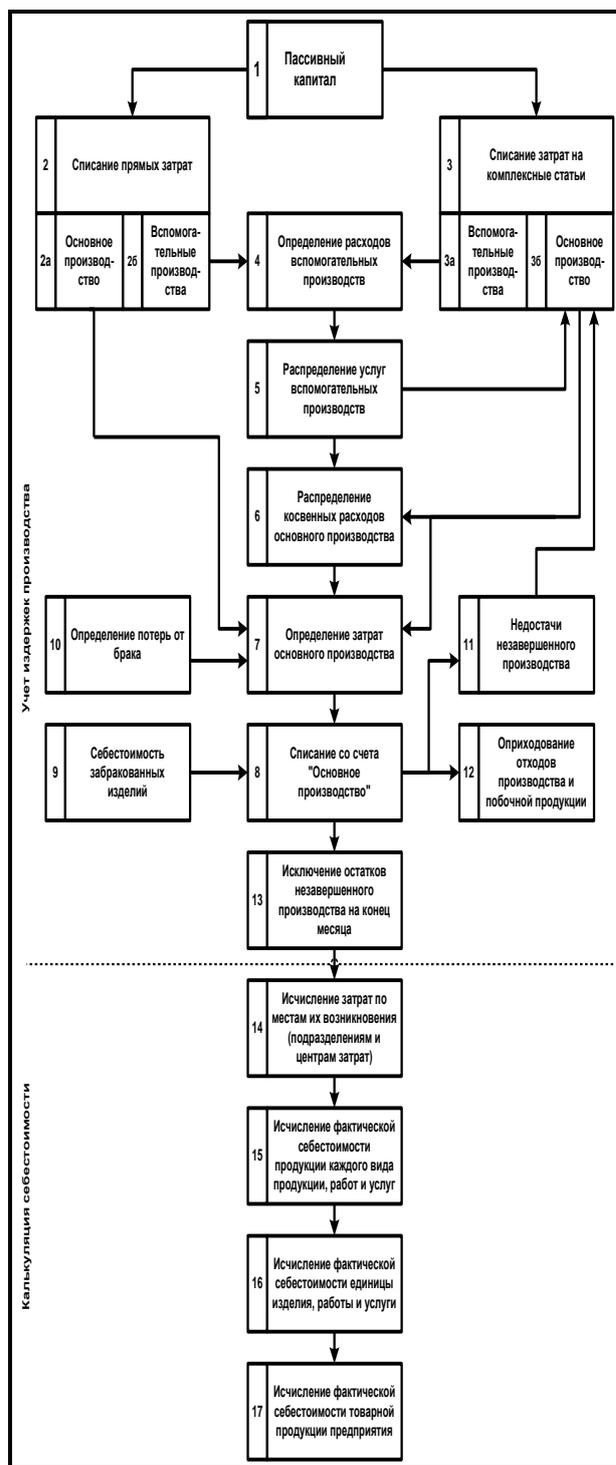


Рис. 4. Последовательность этапов производственного учета

На ряде предприятий может не исчисляться себестоимость продукции подразделений (блок 14), а калькулирование себестоимости выпуска каждого вида изделий (блок 15) может проводиться после определения фактической себестоимости товарной продукции предприятий (блок 17).

10. КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Вопрос. Как отражаются в учете расходы организации?

Ответ. Любые расходы организации должны (1) либо включаться в стоимость активов, (2) либо списываться (непосредственно или через себестоимость) на счет прибылей и убытков. Отнесение каких-то расходов за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации, или нераспределенной прибыли прошлых лет не допускается. Тем самым обеспечивается формирование более точных показателей стоимости активов и величины конечного финансового результата деятельности организации в отчетном периоде.

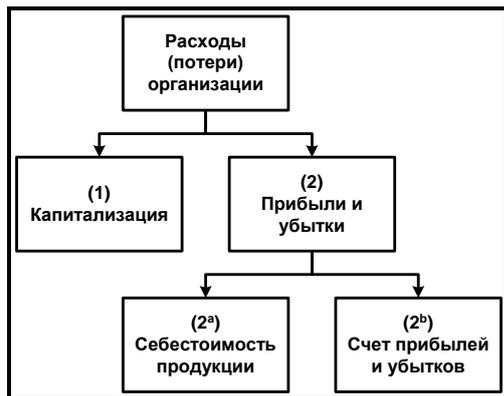


Рис. 5. Учет расходов

Для решения вопроса, по какой схеме отражать в учете те или иные расходы, необходимо руководствоваться следующим. Капитализируются только те расходы, которые непосредственно связаны с приобретением (строительством) объекта. Накладные (управленческие, административные) расходы, как правило, не включаются в стоимость активов: они списываются на счет прибылей и убытков в том отчетном периоде, когда фактически понесены. Расходы, хотя и связанные с приобретением актива, но произведенные после начала его использования (например, проценты по кредитам на приобретение данного актива), должны также относиться на счет прибылей и убытков в качестве расходов отчетного периода.

В себестоимость продукции, работ, услуг включаются все расходы по обычным видам деятельности, или, иначе, обусловленные либо непосредственно связанные с ведением обычной коммерческой деятельности организации. При этом исходят из того, что себестоимость представляет собой стоимостную оценку использованных в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также иных расходов на производство и продажу. Прямо на счет прибылей и убытков относятся операционные и внереализационные расходы, а также чрезвычайные расходы.

Требование о калькулировании фактической себестоимости продукции на основании данных бухгалтерского учета предопределяет тесную связь калькулирования с учетом производственных затрат. Из этой связи вытекает и последовательность этапов:

калькулирование себестоимости следует после завершения учета производственных затрат.

Вопрос. Что такое полная и сокращенная себестоимость?

Ответ. Организация имеет возможность выбрать учетную политику в части построения учета затрат на производство. План счетов предлагает не одну, а несколько схем учета затрат на производство. В разных организациях могут применяться различные схемы. Выбор того или иного варианта зависит от целого ряда факторов, главными из которых считаются специфика деятельности, организационное построение, технологическая структура, организация управления. Немаловажное значение при этом имеет также целевая установка системы управления, способность и возможность функциональных служб организации обработать и эффективно использовать (сделать необходимые и полезные выводы, принять оперативные и стратегические решения) информацию, систематизируемую и накапливаемую бухгалтерским учетом.

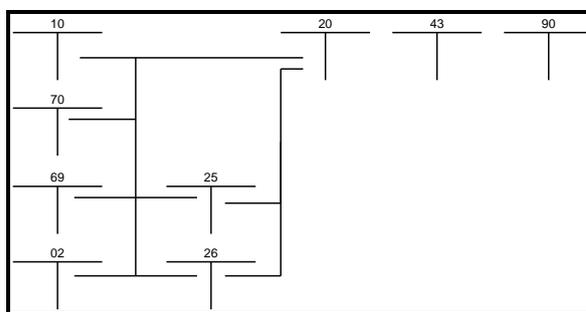


Рис. 6. Схема учетных записей по формированию полной себестоимости

С точки зрения формирования себестоимости продукции (работ, услуг) план счетов предусматривает два варианта учета затрат на производство: по полной или по сокращенной себестоимости.

Полная себестоимость

Традиционный вариант учета предусматривает подразделение затрат на прямые и косвенные и подсчет полной себестоимости продукции, работ, услуг. В общем виде при этом варианте прямые расходы, связанные непосредственно с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака отражаются на счете 20 "Основное производство". Прямые расходы списываются на счет 20 "Основное производство" с кредита счетов 10 "Материалы", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и др. Расходы вспомогательных производств относятся на счет 20 "Основное производство" с кредита счета 23 "Вспомогательные производства". Косвенные расходы переносятся на счет 20 "Основное производство" со счетов 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы", потери от брака — со счета 28 "Брак в производстве".

Суммы фактической производственной себестоимости продукции, работ, услуг переносятся с кредита

счета 20 "Основное производство" в дебет счета 43 "Готовая продукция" или 90 "Продажи".

Следует обратить внимание на то, что сумма накопленных за месяц общехозяйственных расходов при данном варианте в полном объеме списывается со счета 26 "Общехозяйственные расходы" в дебет счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства".

Традиционный вариант учета получил в новом плане счетов дальнейшее развитие. В системный учет введена специальная синтетическая позиция, позволяющая контролировать выпуск из производства готовой продукции и формирование издержек производства. Речь идет о счете 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" (ранее счет 37). Согласно инструкции по применению плана счетов, этот счет предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции, сданных заказчиком работах и оказанных услугах за отчетный период, а также выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) себестоимости.

Следует сразу же оговориться, что применение счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" не является обязательным. Он используется "по желанию" или по мере необходимости. Основное условие включения его в схему синтетического учета — наличие и использование в практике нормативной себестоимости продукции (стандарт-костс, нормативный учет).

Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) ведется по обычной схеме, рассмотренной выше. Однако в течение месяца фактически выпущенная и сданная на склад готовая продукция, оцененная по нормативной (плановой) себестоимости, отражается по кредиту счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" в корреспонденции со счетом 43 "Готовая продукция". Сданные заказчиком работы и оказанные услуги регистрируются по кредиту счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" и дебету счета 90 "Продажи".

По окончании месяца выявившаяся на счетах 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" фактическая производственная себестоимость выпущенной готовой продукции, сданных работ и оказанных услуг перечисляется с этих счетов в дебет счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)". В результате на счете 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" формируется информация о выпущенной из производства продукции, сданных работах и оказанных услугах в двух оценках: по дебету — фактическая производственная себестоимость, по кредиту — нормативная (плановая) себестоимость (рис. 9). На рис. 9: 1 и 3 — фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции; 2 — нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции.

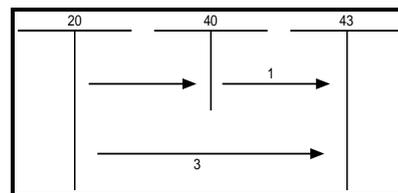


Рис. 7. Схема записей по учету выпуска продукции

На 1-е число месяца сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" выявляется отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой). Результатом такого сопоставления может быть экономия, т. е. превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической, или перерасход, т. е. превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой). Сумма отклонения переносится со счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" на счет 90 "Продажи": экономия сторнируется по кредиту счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" и дебету счета 90 "Продажи", а перерасход списывается с кредита счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" в дебет счета 90 "Продажи" дополнительной записью.

Таким образом, ежемесячно счет 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет. Аналитический учет по счету 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" организуется, как правило, по видам выпускаемой продукции или по структурным подразделениям организации. В целях управления в конкретной организации могут потребоваться иные аспекты группировки информации на данном счете.

Сокращенная себестоимость

Следующий вариант учета затрат на производство предусматривает разделение затрат на условно-переменные и условно-постоянные, подсчет сокращенной (частичной) производственной себестоимости и списание условно-постоянных затрат на уменьшение доходов в том отчетном периоде, в котором они возникли. Общий подход к организации данного варианта учета заключается в следующем.

Условно-переменные расходы связаны непосредственно с производственным процессом и находятся в прямой зависимости от объемов выпускаемой продукции. В общем виде они включают прямые материальные затраты (сырье, материалы, топливо и энергию на технологические цели, работы и услуги сторонних организаций и т. п.), прямые трудовые расходы (оплата труда, обязательные отчисления на социальное страхование и обеспечение), производственные косвенные расходы. Последний вид расходов можно с некоторой долей условности сравнить с общепроизводственными расходами, которые обычно относятся на счет 25 "Общепроизводственные расходы".

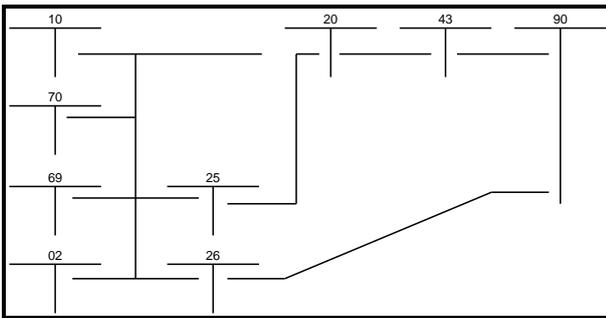


Рис. 8. Схема учетных записей по формированию сокращенной себестоимости

В отличие от условно-переменных, условно-постоянные расходы не зависят от объемов производства. Они представляют собой совокупность расходов на управление, хозяйственное обслуживание производства, сбыт продукции. За редким исключением к условно-постоянным расходам можно отнести те затраты, которые при традиционном варианте учета затрат на производство регистрируются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Прямые условно-переменные расходы собираются в бухгалтерском учете на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства». Косвенные условно-переменные расходы предварительно накапливаются на счете 25 «Общепроизводственные расходы», а затем ежемесячно переносятся на счета 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства». Условно-постоянные расходы в части общих управленческих и хозяйственных затрат отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы», а в части сбытовых расходов — на счете 44 «Расходы на продажу». В организациях, имеющих незначительный объем сбытовых расходов, могут оказаться целесообразными отказ от использования счета 44 «Расходы на продажу» и организация учета этих затрат на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Суммы фактической себестоимости продукции, законченной производством и переданной на склад, относятся со счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» или 90 «Продажи».

Условно-постоянные расходы, собранные на счетах 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу», в конце каждого отчетного периода полностью списываются на результаты продажи продукции (работ, услуг) за данный период: по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счетов 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу».

Описанный вариант, так же как и традиционная схема учета затрат на производство, может быть реализован с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». При этом записи в части учета условно-переменных расходов делаются по аналогии с описанными выше.

Вопрос. Как можно составить перечень этапов производственного учета и калькулирования себестоимости?

Ответ. Этап 1. Исчисление затрат по местам их возникновения (подразделениям и центрам затрат).

Этап 2. Исчисление фактической себестоимости продукции каждого вида продукции, работ, услуг.

Этап 3. Исчисление фактической себестоимости единицы изделия, работы, услуг.

Этап 4. Исчисление фактической себестоимости товарной продукции предприятия.

Под калькулированием себестоимости понимается исчисление себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

В системе управления себестоимостью на предприятиях применяется несколько видов калькуляции себестоимости продукции.

Вопрос. Виды калькуляции себестоимости продукции.

Ответ. *Плановая себестоимость* представляет собой прогнозные значения предельной величины затрат на производство соответствующих видов продукции, выполнение работ или оказание услуг на отчетный период (год или квартал).

Фактическая (отчетная) себестоимость определяется на основе данных бухгалтерского учета по истечении отчетного периода и представляет достоверную информацию о фактических затратах на производство продукции, работ, услуг. Она служит основой для экономического анализа, прогнозирования, планирования и принятия решения на краткосрочную и долгосрочную перспективу по изготовлению, совершенствованию или замене данного вида продукции.

Под калькулированием себестоимости нередко понимают только исчисление фактической себестоимости единицы произведенной продукции. В действительности этот процесс гораздо шире и включает работы по исчислению себестоимости:

- продукции, работ и услуг вспомогательных производств, использованных основным производством;
- промежуточных продуктов (полуфабрикатов) подразделений основного производства, используемых на последующих стадиях производства;
- продукции подразделений предприятия для выявления результатов их деятельности;
- всего товарного выпуска предприятия (организации);
- выпуска по видам продукции и полуфабрикатов собственного производства, реализуемых на сторону;
- единицы вида готовой продукции, полуфабрикатов собственного производства, реализуемых на сторону, выполненных работ и оказанных услуг.

Исчисление себестоимости единицы продукции представляет собой завершающую стадию процесса калькулирования, которой предшествуют другие стадии. В связи с этим различают объекты калькулирования себестоимости продукции и калькуляционные единицы.

Объектом калькулирования себестоимости называют продукт производства данного предприятия, его подразделений, переходов и переделов, т.е. продукцию разной степени готовности. Следовательно, объектами калькулирования являются отдельные виды продукции, работ, услуг, продукция (работы, услуги) подразделений основного и вспомогательных производств, технологический переход, вся товарная продукция предприятия (организации). Объекты калькулирования себестоимости продукции тесно взаимосвязаны с объектами учета производственных затрат и в большинстве случаев совпадают.

Калькуляционная единица представляет собой измеритель объекта калькулирования и в части готовой продукции обычно совпадает с единицей измерения, принятой в стандартах или технических условиях на

соответствующий вид продукции и в плане производства продукции в натуральном выражении. При калькулировании промежуточных продуктов, продукции подразделений и технологических переходов применяется ряд условных калькуляционных единиц.

Различия в характере производимой продукции, технологических процессов, организации производства приводят к многообразию калькуляционных единиц, применяемых на практике. По сходным признакам вся их совокупность может быть сведена в семь групп. Содержание каждой из групп калькуляционных единиц рассмотрим на конкретных примерах:

- *натуральные единицы* соответствуют единицам измерения, в которых данная продукция планируется, учитывается и реализуется потребителям (штуки, тонны, килограммы, киловатт-часы, погонные метры, кубические метры, квадратные метры, литры и др.);
- *укрупненные натуральные единицы* применяются для промежуточного калькулирования совокупности однородной продукции (100 пар обуви определенного артикула, тонна чугуна определенного вида, гектолитр обезличенного пива, центнер рыбы-сырца, кубические метры железобетонных изделий и др.). В последующем для калькулирования конкретных видов продукции применяются натуральные единицы;
- *условно-натуральные единицы* используются для калькулирования продукции, содержание полезного вещества в натуральной единице которой может колебаться (спирт 100%-ной крепости, минеральные удобрения по содержанию полезного вещества);
- *стоимостные единицы* – на 1 000 руб. стоимости запасных частей в оптовых (продажных) ценах, затраты на рубль товарной продукции в ценах выпуска или реализации;
- *трудовые единицы* используются для калькулирования продукции подразделений организации (1 нормо-час, 1 нормо-смена);
- *выполненные работы и услуги* в качестве калькуляционной единицы применяются, как правило, в производствах, занятых строительством, ремонтом, оказанием транспортных услуг и т.д. (тонно-километр перевозок, машиносмена и др.);
- *техничко-экономический показатель* как калькуляционная единица используется для сравнения затрат на единицу потребительской полезности однородных изделий (исчисление затрат на производство трактора на единицу мощности, затрат на производство прессы на единицу производительности).

Многообразие калькуляционных единиц требует обоснованного подхода к их выбору для конкретных условий. Калькуляционная единица должна отражать соответствующую потребительную стоимость, быть сравнимой на различных предприятиях, соответствовать единицам ценообразования и быть приемлемой для калькулирования себестоимости продукции с минимальными затратами. Рекомендации по выбору калькуляционных единиц обычно приводятся в отраслевых инструкциях.

Под методами учета затрат на производство и калькулирования себестоимости понимают совокупность приемов организации документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и необходимую информацию для контроля за процессом формирования себестоимости продукции.

Вопрос. Какие методы калькулирования себестоимости существуют?

Ответ. *Нормативный метод* учета и калькулирования себестоимости продукции обычно характеризуется

тем, что на предприятии по каждому изделию на основе действующих норм и смет расходов составляется предварительная калькуляция нормативной себестоимости изделия. В идеале, если бы в течение месяца все затраты на предприятии соответствовали действующим нормам, нормативам и сметам, а объем производства соответствовал запланированному, фактическая себестоимость изделия была бы равна нормативной. Исходя из этой посылки учет организуют таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонениям от норм. Данные о выявленных отклонениях позволяют руководителям всех уровней производственного процесса управлять себестоимостью продукции и вместе с тем бухгалтерии калькулировать фактическую себестоимость изделия путем прибавления к нормативной себестоимости изделия (вычитания из нее) соответствующей доли отклонений от норм по каждой статье.

Вторая группа методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции характеризуется тем, что фактические затраты на протяжении месяца накапливаются, а в конце месяца распределяют между объектами учета и калькулирования. Отклонения от плановой себестоимости выявляют после завершения калькулирования единицы каждого изделия. Среди этих методов назовем следующие.

Пооперационный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции характеризуется тем, что на предприятии выпускают продукцию ограниченной номенклатуры, отсутствует незавершенное производство. В связи с этим объектами учета затрат являются отдельные процессы в изготовлении (выпуске) продукции, в выполнении работы (услуги) как составные части всего процесса производства.

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции характерен для массовых производств, в которых исходное сырье и материалы последовательно превращаются в готовую продукцию. Производственные процессы или их группы образуют передель, каждый из которых завершается выпуском промежуточного продукта-полуфабриката, который к тому же может быть в таком виде реализован на сторону. Эти передель и являются объектами учета затрат.

Показанный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции характерен тем, что объектом учета затрат является производственный заказ, открываемый на индивидуально или мелкосерийно изготавливаемое изделие, серию изделий или часть изделия (в судостроении, тяжелом машиностроении), на отдельную работу, отдельную услугу. Себестоимость каждого заказа определяется после завершения работ по этому заказу.

Необходимо отметить, что к этой группе относится применяемый на практике *инвентарно-индексный метод* учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. В отличие от нормативного при инвентарно-индексном методе учет прошлых затрат организуют в течение месяца без подразделения по нормам и отклонениям от норм по группам изделий или по производству в целом. Себестоимость выпущенной продукции, выполненных работ и услуг определяют на основе данных инвентаризации и оценки остатков незавершенного производства на конец месяца. На стоимость этих остатков уменьшают затраты за месяц.

После этого по каждой калькуляционной статье исчисляют индекс – отношение фактических затрат к плановым, который используют для расчета фактической себестоимости отдельных видов продукции.

При инвентарно-индексном методе несколько сокращается трудоемкость работ, но затраты не контролируются в процессе производства, причины отклонений от норм не выявляются, фактическая себестоимость определяется пропорционально плановой себестоимости. Поэтому предприятиям рекомендовано переходить от инвентарно-индексного к прогрессивному нормативному методу. Те производства, где нормативный метод в идеальном (завершенном) виде не может быть внедрен, могут применять отдельные его элементы.

Вопрос. Классификация и взаимосвязь способов исчисления себестоимости объекта калькулирования.

Ответ. Способы исчисления себестоимости объекта калькулирования:

1. Прямой расчет.
2. Пропорциональность распределения затрат, в том числе:
 - по натуральным показателям,
 - по стоимостным показателям,
 - по плановой себестоимости,
 - по коэффициентам,
 - по другим показателям.
3. Исключение затрат на побочную продукцию.
4. Суммирование затрат.
5. Нормативный.
6. Комбинированный.

Среди всех методов калькулирования себестоимости продукции наиболее важными являются следующие.

Калькулирование нормативной себестоимости

Основа калькулирования нормативной себестоимости – *нормативное хозяйство* предприятия, представляющее собой комплекс всех заданий, нормативов, норм и смет, которые используются для планирования, организации и контроля производственного процесса.

Нормативное хозяйство принято подразделять на четыре основных группы: плановые задания, нормативные документы технической подготовки производства, нормативы расходов ресурсов и вспомогательные нормативные материалы.

Обычно составление калькуляции нормативной себестоимости начинается с калькулирования себестоимости деталей и узлов путем составления нормативных карт. В нормативной карте на деталь обычно указывают справочные данные: наименование детали, ее код, применяемость на каждое изделие и технологический маршрут ее обработки по цехам. В специальном разделе карты приводятся данные о нормах расхода материала: наименование, номенклатурный номер и калькуляционная группа расходуемого материала или полуфабриката, норма расхода в установленных единицах измерения, учетная цена и стоимость расхода материалов. Отдельно перечисляют все технологические операции и по каждой из них разряд работы, норму времени и заработную плату. В разделах по расходу материалов и заработной платы производственных рабочих, кроме того, предусматривают дополнительные графы для внесения изменений в нормы по мере получения извещений.

По данным конструкторских спецификаций и нормативных карт на детали составляют нормативные карты на узлы. В эти карты переносят итоговые данные по расходу материалов и заработной платы на входящие в узел детали с учетом их применяемости. Если в узел входят три одинаковых детали, нормативные затраты на деталь умножают на три и вносят в нормативную карту узла. Нормативная калькуляция на изделие в этих случаях будет представлять собой набор затрат по входящим в него узлам и деталям с учетом их применяемости на изделие.

Для упрощения процедуры составления калькуляции нормативной себестоимости вместо нормативных карт на детали и узлы целесообразно заполнять ведомости нормативного набора затрат по цехам.

Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Сущность попроцессного метода заключается в том, что прямые и косвенные затраты учитывают по статье калькуляции на весь выпуск продукции. В связи с этим среднюю себестоимость единицы продукции (работы, услуги) определяют делением суммы всех произведенных за месяц затрат (в целом по итогу и по каждой статье) на количество готовой продукции за этот же период. Объекты учета затрат часто совпадают с объектами калькулирования. Для усиления контроля за затратами и местами возникновения затрат на многих предприятиях производственный процесс в ряде случаев подразделяют на стадии. В связи с этим вносятся изменения и в номенклатуру статей, по которой учитываются производственные затраты; поскольку все затраты, как правило, прямые, имеется возможность отражать их по экономическим элементам.

Перечисленные характеристики производства обуславливают и особенности попроцессного метода учета и калькулирования себестоимости продукции.

Поэтому в учетной литературе этому методу часто присваивают различные названия: простой, однопеределный, попроцессный и т.д.

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Передел – это совокупность технологических операций, которая завершается выработкой промежуточного продукта (полуфабриката) или же получением законченного готового продукта. Объектом учета затрат в таких производствах является каждый самостоятельный передел. Перечень переделов определяют на основе технологического процесса и исходя из возможности планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции передела и оценки незавершенного производства.

Из этих предпосылок и вытекает сущность попередельного метода. Она заключается в следующем. Прямые затраты отражают в текущем учете не по видам продукции, а по переделам либо стадиям производства, даже если в одном переделе можно получить продукцию разных видов. Следовательно, объектом учета затрат обычно является передел. Поскольку в таких производствах процесс выпуска готовой продукции состоит в основном из нескольких последователь-

ных технологически законченных переделов, в них, как правило, исчисляют себестоимость продукции каждого передела, т.е. не только готового продукта, но и полуфабрикатов, поскольку они могут быть частично (порой в значительных размерах) реализованы на сторону в качестве готовой продукции. Кроме того, во многих случаях необходимо составлять калькуляции себестоимости отдельных видов или групп продукции, особенно если они получены из одного или однородного исходного сырья. Значит, объектом калькулирования является вид или группа продукции каждого передела.

При определенных отраслевых различиях применение попередельного метода учета имеет ряд общих особенностей:

- производства, в которых учет организуется по попередельному методу, весьма материалоемки. Поэтому учет материальных затрат организуют таким образом, чтобы обеспечить контроль за использованием материалов в производстве. Наиболее часто применяются балансы исходного сырья, расчет выхода продукта или полуфабрикатов, брака и отходов;
- полуфабрикаты, полученные в одном переделе, служат исходным материалом в следующем переделе. В связи с этим возникает необходимость в их оценке и передаче в стоимостном выражении на следующий передел, т.е. применении полуфабрикатного варианта сводного учета затрат на производство. Как уже было отмечено ранее, оценка полуфабрикатов собственной выработки необходима еще и потому, что они могут быть реализованы как готовая продукция другим предприятиям (например, в черной металлургии – чугун и сталь, в текстильной промышленности – пряжа). Полуфабрикаты собственной выработки передают из передела в передел по фактической себестоимости. Во многих отраслях промышленности принята оценка в расчетных (оптовых) ценах предприятия;
- учет затрат организуют по технологическим переделам. Это позволяет определять себестоимость полуфабрикатов и организовать учет по местам возникновения затрат и центрам ответственности за затраты;
- произведенные затраты группируют и учитывают по агрегатам, если в переделе используют несколько агрегатов, работающих параллельно. Порядок учета по агрегатам определяется отраслевыми инструкциями; в них предусматривается в ряде производств учитывать затраты в разрезе агрегатов по видам или группам однородной продукции;
- затраты на остатки незавершенного производства на конец месяца распределяют на основе инвентаризации по плановой себестоимости соответствующего передела;
- себестоимость единицы каждого вида готовой продукции калькулируют, как правило, комбинированным или одним из пропорциональных способов.

И на предприятиях, применяющих попередельный метод учета, получают распространение важнейшие элементы нормативного метода учета затрат, в первую очередь учет затрат по нормам и отклонениям от действующих норм и нормативов.

Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Сущность этого метода заключается в следующем: все прямые основные затраты учитывают в разрезе установленных статей калькуляционного листа по отдельным производственным заказам, выдаваемым на заранее определенное количество изделий (продукции) данного вида. Остальные затраты учитывают по

местам возникновения расходов, по их назначению и по статьям и включают в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения. Следовательно, объектом учета затрат и объектом калькулирования при этом методе является отдельный производственный заказ, фактическая себестоимость которого определяется после его изготовления. До выполнения заказа все относящиеся к нему затраты считаются незавершенным производством.

Таким образом, неременным условием применения позаказного метода является система открытия производственных заказов. Обычно на основе утвержденного плана производства планово-производственная служба предприятия заполняет бланк заказа («открывает заказ»), являющийся по существу распоряжением на выполнение производственного заказа.

По окончании изготовления изделия или выполнения работы заказ закрывают. После сообщения о закрытии заказа никакого отпуска материалов и начисления заработной платы по нему не должно быть. В этих случаях определяют не среднюю, а индивидуальную себестоимость единицы продукции (заказа или работы). В мелкосерийном производстве после закрытия заказа фактическую себестоимость единицы продукции исчисляют путем деления суммы затрат на количество изготовленной по этому заказу продукции.

На предприятиях должен быть организован надлежащий контроль за затратами и составлением первичных документов в соответствии с подетальными и пооперационными нормами расхода материалов и заработной платы. Этот контроль призван предотвращать выполнение работ, не предусмотренных технологическим процессом, а также обеспечить правильность отнесения затрат на соответствующие заказы.

Сферой применения позаказного метода являются также мелкосерийные производства при выпуске заранее определенного количества изделий.

Из краткого изложения сущности позаказного метода видно, что сфера его применения в основном должна быть ограничена индивидуальным производством. Однако относительная простота учета и калькулирования при рассматриваемом методе способствовала его распространению в мелкосерийном, серийном и даже крупносерийном производствах. Это выражается в том, что даже при изготовлении продукции крупными сериями учет затрат и калькулирование основаны на применении постоянных, чаще всего годовых заказов. Затраты на изготовление отдельных видов продукции в течение всего года собирают на отдельных заказах, а себестоимость выпущенных за месяц изделий определяют путем деления суммы затрат за вычетом стоимости остатков незавершенного производства на количество выпущенных единиц продукции. Между тем в крупносерийном и особенно в массовом производстве наиболее правильным является применение поиздельного, в основном нормативного метода учета.

11. УЧЕТ ПРОДУКЦИИ И ПРОДАЖ

Вопрос. Что входит в состав продукции (работ, услуг)?

Ответ. *Продукцией* в широком смысле слова являются изделия и продукты, полностью законченные обработкой в данной организации, прошедшие проверку на соответствие утвержденным стандартам или техни-

ческим условиям и оформленные приемо-сдаточной документацией, а также выполненные работы и услуги, оказанные другим организациям.

Изготовленные изделия относятся к готовой продукции данного отчетного периода, если они переданы на склад.

Вопрос. Каковы единицы измерения продукции?

Ответ. Учет продукции ведут в натуральных, условно-натуральных и стоимостных показателях. Натуральные показатели, характеризующие количество, объем и вес продуктов в соответствии с их физическими свойствами, используют для количественного учета готовых изделий. Возможно использование условно-натуральных показателей, например, консервов в условных банках и т.п. Главная задача – это полный и правильный учет.

Выручка от реализации – составная часть объема продаж или совокупной выручки от реализации.

Вопрос. Как учитывается движение продукции?

Ответ. Количественный учет готовой продукции по ее видам и местам хранения может быть организован несколькими способами, в частности аналогично учету сырья и материалов (т.е. в сортовых карточках складского учета, заполненных на основе приемо-сдаточных накладных, актов, ведомостей) или бескарточным способом.

Выпуск продукции из производства оформляется приемо-сдаточными накладными, спецификациями, приемными актами и т.п. Они выписываются обычно в двух экземплярах, один из которых предназначен для сдатчика, а другой остается на складе.

Таблица 6
РАСЧЕТ ФАКТИЧЕСКОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРОВ ОТГРУЖЕННЫХ

тыс. руб.

Показатели	Готовая продукция, выполненные работы и услуги	
	по учетным ценам	по фактической производственной себестоимости
1	2	3
Остаток на начало месяца	6 000	5 100
Поступило из производства	22 900	18 200
Поступило в порядке возврата	-	-
Прочие поступления	1 100	700
ИТОГО:	30 000	24 000
Отношение фактической производственной себестоимости остатка и поступления в течение месяца к их стоимости по учетным ценам, %	$\frac{24\ 000 \cdot 100}{30\ 000} = 80$	
Отгружено и отпущено в порядке реализации	25 000	20 000
Израсходовано без отражения на реализации	-	-
Остаток на конец месяца	5 000	4 000

Вопрос. Как должна осуществляться оценка готовой продукции, работ, услуг?

Ответ. Готовая продукция, выполненные работы и оказанные услуги в бухгалтерском учете могут оцениваться по одному из следующих вариантов:

- по плановой (нормативной) производственной себестоимости. При этом определяют и отдельно учитывают отклонения фактической производственной себестоимости за отчетный месяц от плановой (нормативной) себестоимости. Положительной стороной расчета товарного вы-

пуска по указанной себестоимости является единство оценки в текущем учете, при планировании и составлении отчетности;

- по учетным ценам. Обособленно учитывается разница между фактической себестоимостью и учетной ценой. До последнего времени это был наиболее распространенный вариант оценки готовой продукции. Его преимущество реализуется при сравнительно устойчивых ценах и проявляется в возможности сопоставления оценки продукции в текущем учете и отчетности, что важно для контроля за правильным определением объема товарного выпуска;
- по продажным (рыночным) ценам и тарифам (с учетом налога на добавленную стоимость). Этот вид оценки используют в условиях относительной стабильности цен и тарифов. При данном варианте оценки необходимо обособленно учитывать сумму налога на добавленную стоимость.

Расчет обычно производится по средневзвешенному проценту, исчисленному как отношение фактической себестоимости остатка продукции на начало месяца и продукции, выпущенной из производства в данном месяце, к стоимости этого же объема продукции в учетных ценах.

Отклонения стоимости продукции в оценке по учетным ценам и плановой (нормативной) себестоимости от фактической производственной себестоимости находят путем их сопоставления.

Вопрос. Что такое синтетический учет?

Ответ. Для учета выпуска готовых изделий из производства вручную или с помощью средств вычислительной техники бухгалтерия составляет ведомость выпуска готовой продукции, сданной на склады предприятия в натуральном и стоимостном выражении (машинограмму).

Синтетический учет выпуска продукции из производства можно вести в двух вариантах: с использованием специального счета №40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и без применения этого счета. Первый вариант целесообразен при использовании нормативной (плановой) себестоимости продукции. С помощью счета №40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» легко выявить и учесть отклонения фактической производственной себестоимости выпущенной продукции от ее нормативной (плановой) себестоимости.

В синтетическом учете хозяйственные операции, связанные с оприходованием готовой продукции, отражают записью:

Дебет сч. 43 «Готовая продукция»,

Кредит сч. 20 «Основное производство»,

Кредит сч. 23 «Вспомогательные производства» – на стоимость готовой продукции, изготовленной в основном и вспомогательных производствах, по учетным данным.

После составления калькуляции фактической производственной себестоимости выпущенной продукции разность между ее величиной и учетной стоимостью готовых изделий списывается:

Дебет сч. 43 «Готовая продукция»,

Кредит сч. 20 «Основное производство»,

Кредит сч. 23 «Вспомогательные производства».

Если фактическая производственная себестоимость продукции окажется ниже ее учетной стоимости, вместо обычной делается сторнировочная запись.

Готовые изделия, приобретенные предприятием для перепродажи, учитываются на счете №41 «Товары».

Вопрос. Как ведется учет отгрузки продукции?

Ответ. Отгрузка (отпуск) продукции в порядке реализации производится в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продажи как товаров через розничную торговлю.

В договорах на поставку готовых изделий указывают наименование, количество, ассортимент и качество поставляемой продукции (по маркам, видам, профилям и т.д.), цены, скидки, накладки, порядок расчетов, платежные и почтовые реквизиты поставщика и покупателя, а при необходимости и другие условия. Договор поставки обычно содержит такие реквизиты, как: наименование договора, обозначение договаривающихся сторон, характеристику предмета договора, цены и условия платежа, сроки исполнения обязательств и возможность одностороннего отказа от договора, условия упаковки, транспортировки, страхования, принципы перехода права собственности, непреодолимые обстоятельства (форс-мажор), поручительств, ответственность за продукцию, гарантии исполнения договорных обязательств, порядок возмещения убытков, общие условия заключения сделки, формальные требования при дополнениях к договору, оговорку о подсудности и арбитраже, соглашение о расходах и пошлинах, вытекающих из условий договора.

Вопрос. Как документально оформляется отгрузка продукции?

Ответ. На отпускаемую продукцию выписывают приказ-накладную или другой документ (извещение об отпавке, приказ на отпуск и т.п.), в которых указывается наименование, номенклатурный номер, сорт, размер, количество упаковок, изделий, наименование и адрес получателя. На основании документации о фактическом отпуске (отгрузке) выписывают в нескольких экземплярах платежное поручение (счет-платежное поручение).

Транспортные расходы при доставке продукции относят на поставщика или покупателя в зависимости от того, как это предусмотрено в договоре поставки.

Выписка расчетных документов на оплату отгруженной (отпущенной) продукции должна быть максимально полной и оперативной, поскольку от этого во многом зависят своевременность поступления платежа от покупателей и величина ссуды под отгруженные товары. В большинстве случаев продукция учитывается как отгруженная с момента вывоза ее с территории предприятия до оплаты покупателями и заказчиками.

Вопрос. Как ведут синтетический учет отгрузки продукции? Её оценка?

Ответ. Отгруженная или сданная на месте изготовления продукция, расчетные документы за которую предъявлены покупателями (заказчиками) в момент приобретения, списывается в порядке реализации со счета №43 «Готовая продукция» в дебет счета №90 «Продажи».

В зависимости от принятого в организации варианта учета затрат на производство и выпуска продукции все записи по дебету и кредиту счета «Товары отгруженные» производят по фактической либо нормативной (плановой) производственной себестоимости готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) и фактической величине других издержек (стоимость тары, транспортных расходов и т.п.).

Возможна оценка отгруженной продукции по так называемой сокращенной себестоимости, т.е. по прямым затратам.

Вопрос. Как осуществляется синтетический учет отгруженной продукции?

Ответ. Синтетический учет отгрузки продукции, выполненных работ и оказанных услуг организуется по одному из двух возможных вариантов: с использованием и без использования специального счета № 45 «Товары отгруженные».

Вариант учета организации выбирают самостоятельно в зависимости от стратегии и содержания их учетной политики.

Проводки по всем вариантам учета осуществляются следующим образом:

- при отгрузке готовой продукции:
Дебет сч. 45 «Товары отгруженные»,
Кредит сч. 43 «Готовая продукция» – на стоимость отгруженной продукции по учетным ценам,
Кредит сч. 20 «Основное производство»,
Кредит №23 «Вспомогательное производство» – на стоимость оказанных услуг и выполненных работ по учетным ценам,
Кредит сч. 10 «Материалы» – на стоимость тары, возмещаемой покупателями сверх цены.

- при оплате за счет покупателей транспортных расходов и затрат по отгрузке продукции:

Дебет сч. 45 «Товары отгруженные»,
Кредит сч. 55 «Специальные счета в банках» и др.

Вопрос. Что входит в состав коммерческих расходов?

Ответ. Коммерческие расходы включают:

- стоимость тары, приобретаемой на стороне, при затаривании на складах, оплату упаковки изделий сторонними организациями, расходы по ремонту и содержанию тары – если ее стоимость входит в договорную (продажную) цену продукции и оплате покупателям не подлежит;
- расходы на доставку продукции до пункта, обусловленного договором, погрузку ее в транспортные средства, оплату услуг специализированных транспортно-экспедиционных контор и др. (кроме тех случаев, когда эти расходы возмещаются покупателями сверх цены на продукцию);
- оплату услуг в соответствии с заключенными договорами торгово-комиссионных (факторинговых) и других аналогичных операций;
- комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые сбытовым организациям в соответствии с договорами;
- затраты на рекламу, включающие расходы на объявления в печати, по телевидению, буклеты и проспекты, каталоги, пресс-релизы и т.п.;
- прочие расходы по сбыту (связанные с анализом качества готовой продукции, маркетинговой деятельностью и т.п.).

Вопрос. Как осуществляется синтетический учет коммерческих расходов?

Ответ. На стоимость тары и тарных материалов, израсходованных на упаковку продукции после ее сдачи на склад, заработную плату рабочих, с отчислениями на социальные нужды занятых упаковкой продукции, погрузкой изделий в транспортные средства, производится бухгалтерская запись:

Дебет сч. 44 «Расходы на продажу»,
Кредит сч. 10 «Материалы»,
Кредит сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,

Кредит сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.

Стоимость тары, изготавливаемой обособленно от основной продукции, калькулируют отдельно и включают

комплексной статьей в коммерческие расходы или в счет к оплате в зависимости от того, возвращается она покупателем или нет.

Стоимость перевозок продукции от организации до пункта, обусловленного договором поставки, отражается по кредиту счета «Вспомогательные производства», если транспортировка выполнена транспортом своей организации, или по кредиту счета «Расчет с поставщиками и подрядчиками», если транспортные услуги оказаны сторонней организацией.

Дебет сч. 44 «Расходы на продажу»,

Кредит сч. 23 «Вспомогательные производства»,

Кредит сч. 60 «Расчет с поставщиками и подрядчиками».

Сумма коммерческих расходов, относящаяся к реализованной в отчетном месяце продукции и входящая в ее полную себестоимость, отражается на счете «Реализация продукции (работ, услуг)» записью:

Дебет сч. 90 «Продажи»,

Кредит сч. 44 «Расходы на продажу».

Вопрос. Как определяется объем реализованной продукции и как ведется ее синтетический учет?

Ответ. Реализованными считаются продукция, работы и услуги, проданные на рынке, а моментом реализации – время перехода права собственности на товар.

Учет реализованной продукции ведется следующим образом: по ценам реализации, плановой (нормативной) производственной себестоимости, прямым затратам на изготовление. Обязательным условием действующей практики бухгалтерского учета является доведение учетной оценки реализованной продукции до фактической себестоимости ее изготовления и сбыта.

Учет реализации продукции ведется на синтетическом счете «Реализация продукции (работ, услуг)». При учете реализации по факту оплаты в дебете этого счета отражается фактическая себестоимость реализованных изделий, работ и услуг, а в кредите – поступившая от реализации выручка или платеж.

Фактическая себестоимость реализованной продукции, учитываемая по дебету счета «Реализация продукции (работ, услуг)», складывается из фактической производственной себестоимости изделий (работ, услуг) и коммерческих расходов, отнесенных к реализованной продукции.

Система учетных записей на счетах отражает этот процесс следующим образом.

При поступлении платежей от покупателей за отпущенную им продукцию:

Дебет сч. 50 «Касса»,

Дебет сч. 51 «Расчетные счета»,

Дебет сч. 52 «Валютные счета»,

Дебет сч. 55 «Специальные счета в банках»,

Кредит сч. 90 «Продажи» - на сумму стоимости проданной продукции по ценам реализации,

Кредит сч. 45 «Товары отгруженные» - на сумму транспортных расходов, включенных в счет-платежное требование.

Одновременно списывается фактическая производственная себестоимость оплаченных готовых изделий и выполненных работ:

Дебет сч. 90 «Продажи»,

Кредит сч. 45 «Товары отгруженные».

Стоимость реализованной товарной продукции и ее фактическая себестоимость учитываются по укрупнен-

ным группам. Запись выручки на кредите счета «Реализация продукции (работ, услуг)» при учете продаж по моменту оплаты производится в сумме фактических поступлений на расчетный и Валютные счета.

Продукция считается реализованной, если предъявленный покупателю платежный документ оплачен полностью. При оплате отгруженной продукции частями из-за отсутствия средств у покупателя или заказчика в кредит счета «Реализация продукции (работ, услуг)» относят только фактически оплаченные суммы или стоимость полностью оплаченной части изделий и работ. Порядок отражения в учете реализации частичной оплаты счетов зависит от вида и особенностей продукции.

Если моментом реализации считается отгрузка продукции, выполнение работ и услуг, бухгалтерские записи по учету реализации будут следующие:

Дебет сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

Кредит сч. 90 «Продажи» - на договорную стоимость изделий и работ.

Дебет сч. 90 «Продажи»,

Кредит сч. 43 «Готовая продукция»,

Кредит сч. 20 «Основное производство»,

Кредит сч. 23 «Вспомогательные производства» – на фактическую себестоимость проданной продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

По преобладающему большинству видов реализованной продукции и услуг начисляется налог на добавленную стоимость в заранее установленном проценте от объема реализации. Суммы налогов, относящиеся к реализованным продукции, работам и услугам и учтенные на счетах реализации в составе выручки, отражаются бухгалтерской записью:

Дебет сч. 90 «Продажи»,

Дебет сч. 91 «Прочие доходы и расходы»,

Кредит сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

От налогов могут освобождаться полностью или частично отдельные виды продукции, работ, услуг.

Вопрос. Как осуществляется учет выполнения договоров поставки?

Ответ. Он осуществляется по данным ведомостей отгрузки и реализации готовых изделий, составляемых в разрезе покупателей и номенклатуры реализуемой продукции (работ, услуг).

Вопрос. Как осуществляется инвентаризация готовой продукции?

Ответ. Основная задача инвентаризации готовой продукции – проверить соответствие фактического наличия готовых изделий на складе и в отгрузке учетным данным. Одновременно выявляют изделия, не оформленные сдаточными накладными, факты пересортицы, порчи, излишки и недостачи готовой продукции, проверяют документальную обоснованность остатка средств по счету «Товары отгруженные», выявляют неполную или просроченную оплату выставленных счетов.

Порядок проведения инвентаризации готовой продукции такой же, как и по другим материальным ценностям, входящим в состав оборотных средств. Некоторое отличие заключается в том, что готовые изделия в ряде случаев хранятся не только на складах самой организации, но и в структурных подразделениях (цехах, цеховых кладовых) и в других организациях на ответственном хранении. В бухгалтерском учете и в ин-

вентаризационных описях они отражаются отдельно, но как единое целое. Поскольку движение готовых изделий происходит, как правило, интенсивнее, чем сырья и материалов, инвентаризацию продукции следует проводить в сжатые сроки. При этом проверяют не только наличие готовых изделий путем их обмера, взвешивания, обмера, но и их комплектность, сортность и другие качественные характеристики.

12. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ, РАСЧЕТНЫХ И КРЕДИТНЫХ ОПЕРАЦИЙ (ВКЛЮЧАЯ ВАЛЮТНЫЕ)

Вопрос. Каковы цели и задачи учета денежных средств?

Ответ. Денежные средства организации находятся в кассе в виде наличных денег и денежных документов, на счетах в банках, в выставленных аккредитивах и открытых особых счетах, чековых книжках и пр. Их приумножение, правильное использование, контроль за сохранностью – важнейшая задача бухгалтерии. От успешности ее решения во многом зависит платежеспособность организации, своевременность выплаты заработной платы ее персоналу, расчетов с поставщиками и подрядчиками, платежей в бюджет и др.

Основные задачи бухгалтерского учета денежных средств, расчетных и кредитных операций:

- проверка правильности документального оформления и законности операций с денежными средствами, расчетных и кредитных операций, своевременное и полное отражение их в учете;
- обеспечение своевременности, полноты и правильности расчетов по всем видам платежей и поступлений, выявление дебиторской и кредиторской задолженности;
- своевременное выявление результатов инвентаризации денежных средств, денежных документов и расчетов, обеспечение изыскания дебиторской и погашения кредиторской задолженности и ссуд кредитных учреждений в установленные сроки;
- обеспечение сохранности денежных средств, денежных документов в кассе и других местах их хранения и выдачи, бесперебойное удовлетворение денежной наличностью неотложных нужд организации, где по условиям расчетов или исходя из характера деятельности она необходима;
- изыскание возможностей наиболее рационального вложения свободных денежных средств как источника финансовых инвестиций, приносящих доход.

Вопрос. Что такое кассовые операции?

Ответ. В кассу организации наличные денежные знаки поступают с расчетного счета в банке, а также в результате платежей наличностью за товарно-материальные ценности и услуги, при возврате ранее выданных сумм и т.п.

Для получения денег со своего счета в банке организации выдается чековая книжка. В чеке указывают назначение требуемой суммы (на оплату труда, хозяйственные расходы и т.п.). Отрывная часть чека остается в банке, а у организации – корешок чека с указанием полученной суммы.

Прием наличных денег оформляют приходными кассовыми ордерами, подписанными главным бухгалтером или лицом, им уполномоченным. При приеме денег от отдельных лиц им выдается квитанция с подписями ответственного работника бухгалтерии и кассира.

Выдача наличных денег из кассы производится по расходным кассовым ордерам или надлежаще

оформленным платежным ведомостям, счетам, заявлениям с наложением на них специального штампа, заменяющего расходный кассовый ордер. Документы на выдачу денег выписывает бухгалтерия. Они должны быть подписаны руководителем и главным бухгалтером или лицами, ими уполномоченными.

Учет движения денег в кассе ведется кассиром в кассовой книге. Эта книга должна быть прошнурована и опечатана сургучной печатью, а страницы в ней пронумерованы. Записи в кассовой книге обычно производят в двух экземплярах через копировальную бумагу. Вторые экземпляры листов – отрывные и служат отчетом кассира.

Недостача денег в кассе подлежит взысканию с кассира. Это отражается бухгалтерской записью:

Дебет сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»,

Кредит сч. 50 «Касса».

И одновременно:

Дебет сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»,

Кредит сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Излишки денег, установленные проверками, приходят в кассу и зачисляют в доход предприятия:

Дебет сч. 50 «Касса»,

Кредит сч. 99 «Прибыли и убытки».

Когда в разрешенных законодательством случаях организация производит кассовые операции с иностранной валютой, к счету «Касса» открывают соответствующие субсчета для обособленного учета движения иностранной валюты. Аналитический учет по этим субсчетам ведут по видам валют.

Для учета расчетов с подотчетными лицами ведется специальный журнал-ордер или другой накопительный регистр по кредиту счета «Расчеты с подотчетными лицами». Записи в этих регистрах производят позиционным способом по каждому авансовому отчету в отдельности. В результате обеспечивается совмещение синтетического и аналитического учета подотчетных сумм.

На выданные под отчет суммы дебетуют счет «Расчеты с подотчетными лицами» и кредитуют счет «Касса». На израсходованные подотчетными лицами суммы согласно авансовому отчету, утвержденному руководителем организации, счет «Расчеты с подотчетными лицами» кредитуются в корреспонденции со счетами, на которых учитывают затраты и приобретенные ценности, или другими счетами – в зависимости от характера произведенных расходов и операций.

Подотчетные суммы, не возвращенные работниками в установленные сроки, отражают бухгалтерской записью:

Дебет сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»,

Кредит сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Если эти суммы могут быть удержаны из заработной платы работника, то делается запись:

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

Кредит сч. № 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - на сумму удержаний.

Вопрос. Как осуществляется учет денежных документов?

Ответ. К денежным документам относят марки государственных пошлин и сборов, почтовые и вексельные марки, оплаченные, но не выданные авиабилеты, путевки в дома отдыха и санатории, извещения о денежных переводах, не поступивших на счета в банке или в кассу, и др. Акционерные общества могут учитывать в составе денежных документов собственные акции, купленные у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования.

Денежные документы хранятся обычно в кассе организации и учитываются на специальном синтетическом счете такого же наименования. Аналитический учет этих ценностей ведется по их видам. Оплаченные путевки в санатории, пансионаты и т.п. отражают бухгалтерской записью:

Дебет сч. 81 «Собственные акции»,

Кредит сч. 50 «Касса» или № 51 «Расчетные счета» – на сумму оплаты путевок.

При выдаче путевок персоналу бесплатно или с частичной оплатой делают запись:

Дебет сч. 50 «Касса» – на сумму платежа,

Дебет сч. 84 «Нераспределенная прибыль» (непокрытый убыток), субсчет «Фонды потребления»,

или Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки» (если фонды потребления не создаются) – на суммы, оплачиваемые за счет организации,

Кредит сч. 81 «Собственные акции».

Выкуп акционерным обществом у акционера принадлежащих ему акций фиксируется корреспонденцией:

Дебет сч. 81 «Собственные акции»,

Кредит сч. 50 «Касса», сч. 51 «Расчетные счета».

Вопрос. Как ведется учет операций по счетам в банке?

Ответ. Денежные средства организации, как собственные, так и заемные, за исключением переходящих остатков денег в кассе, организации обязаны хранить на счетах в банке.

Движение средств на расчетном счете оформляется платежными (банковскими) документами. К ним относятся объявления о вносе денег, чеки, платежные поручения и др.

Объявлением о вносе денег оформляется сдача наличности (паевые взносы в денежной форме, остаток невыданной заработной платы, выручка от реализации материальных ценностей, внесенная в кассу и др.). Банк в подтверждение приема денег выдает клиенту квитанцию.

Чек в существующей практике – расходный платежный документ. Им оформляется получение денег с расчетного счета. На оборотной стороне чека указывается их целевое назначение (на выплату заработной платы, хозяйственные расходы и т.п.).

Платежные поручения представляют собой распоряжение организации, даваемое банку, на перечисление соответствующей суммы с его расчетного счета на Расчетные счета получателя, поставщика, финансового органа или другой организации.

Разновидностью платежных поручений являются **платежные требования-поручения**. Они содержат требование поставщика покупателю оплатить полученные товары и услуги согласно направленным в банк плательщика расчетным и отгрузочным документам.

Вопрос. Как ведется учет операций по валютному счету?

Ответ. При разрешении организации совершать валютные операции ей в банке открывают Валютные счета на каждый вид валюты, операции по которому учитывают на счете «Валютные счета». К этому счету открывают субсчета «Транзитные валютные счета», «Текущие валютные счета» и «Валютные счета за рубежом».

Порядок учета операций по счету «Валютные счета» такой же, что и по счету «Расчетные счета»: основанием для записей по счету является выписка банка. При этом в аналитическом учете операции отражают в конкретной иностранной валюте и в российских рублях по курсу, устанавливаемому Центральным банком Российской Федерации.

Вопрос. Как ведется учет операций по другим банковским счетам?

Ответ. Учет движения средств на *специальных счетах* ведется на обособленном бухгалтерском счете «Специальные счета в банках». Он предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в отечественной валюте, находящихся на территории страны и за рубежом в аккредитивах, чековых книжках и иных платежных документах, кроме векселей.

Зачисление денежных средств в аккредитивы отражается бухгалтерской записью:

Дебет сч. 55 «Специальные счета в банках»,

Кредит сч. 51 «Расчетные счета», №52 «Валютные счета», № 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и др. – на сумму выставленного аккредитива.

По мере использования аккредитива на основе данных выписок банка производится запись:

Дебет сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

Кредит сч. 55 «Специальные счета в банках» - на сумму израсходованной части аккредитива.

Неиспользованные средства в аккредитивах после возврата их на тот счет в банке, с которого они были перечислены, отражаются в бухгалтерском учете проводкой, обратной зачислению.

Вопрос. Как осуществляется учет расчетов за продукцию или услуги?

Ответ. К *товарным операциям* относят куплю-продажу машин, сырья, материалов, услуг, готовой продукции и т.п. *Нетоварные операции* связаны расчетами с научно-исследовательскими и учебными организациями и заведениями, с жилищно-коммунальными организациями по квартплате, с клиентурой по претензиям и т.д. Нетоварные операции учитывают на счете «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В практике широко применяются безналичные расчеты различных форм. Наиболее распространены следующие:

- с использованием платежных поручений и платежных поручений-требований;
- аккредитивная;
- с помощью почтовых переводов;
- с использованием чеков;
- путем плановых платежей;
- с использованием векселей.

Расчеты по аккредитивам производятся по месту нахождения поставщика. Применяются они, когда расчеты между покупателем и поставщиком носят непериодический, разовый характер и если финансовое

положение покупателя тяжелое. При аккредитивной форме расчетов банк плательщика поручает банку поставщика оплатить стоимость материалов или услуг на условиях, указанных в аккредитивном поручении. Аккредитив выдается на договорный срок и по согласию покупателя и поставщика может быть продлен. Аналогичны этой форме расчеты по особому счету, платежными поручениями.

Чек представляет собой письменный приказ владельца счета в кредитном учреждении о выплате с этого счета обозначенной в чеке суммы чекодержателю или о ее перечислении на его счет. В условиях рыночной экономики чек является основным средством безналичных расчетов. Банки принимают от своих клиентов чеки не только на счета, открытые в данном банке, но и выписанные на другие банки. Взаимный зачет чеков между банками выполняют специальные расчетные палаты.

Расчеты в порядке плановых платежей используются при постоянных устойчивых расчетных взаимоотношениях между организациями за продукцию и услуги. Обычно такие расчеты не завершаются поступлением оплаты по отдельному расчетному документу. Их учет ведется на обособленном субсчете к бухгалтерскому счету «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Бухгалтерские записи у поставщика и покупателя при расчетах плановыми платежами осуществляют в следующем порядке:

- у поставщика отпуск продукции и услуг:

Дебет сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

Кредит сч. 90 «Продажи»,

- оплата реализованной продукции и полученных услуг:

Дебет сч. 51 «Расчетные счета»,

Кредит сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

У покупателя делаются обычные записи по оприходованию товарно-материальных ценностей и их оплате.

Почтовые переводы применяются для перечисления алиментов, заработной платы и командировочных расходов, а также в качестве платежей за продукцию и услуги организациям, где нет кредитных учреждений или сумма перечислений не превышает предельной величины, установленной для банковских операций по безналичным расчетам.

Вопрос. Как вести учет расчетов с использованием векселей?

Ответ. *Вексель* представляет собой письменное долговое обязательство строго установленной формы, дающее его владельцу беспорочное право по истечении срока обязательства требовать с должника уплаты обозначенной на векселе денежной суммы.

Учет расчетов с использованием векселей рекомендуется вести по упрощенной схеме. Согласно действующему плану счетов бухгалтерского учета задолженность поставщикам и подрядчикам у организации, выдавшей вексель (векселедателя), обеспеченная выданным векселем, не списывается со счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», а выделяется в аналитическом учете обособленно на отдельном субсчете «Векселя выданные».

Вексель – удобная форма предоставления и получения коммерческого кредита. При существующей практике он должен учитываться у поставщика в составе задолженности по прочим долговым обязательствам, обеспеченным векселями, и отражаться на счетах «Краткосрочные займы» и «Долгосрочные займы». Как и по текущим расчетам с использованием векселей, задолженность по краткосрочным и долгосрочным кредитам, обеспеченная выданными векселями, не списывается сразу со счетов «Краткосрочные займы» и «Долгосрочные займы», а лишь обособляется в аналитическом учете.

Вопрос. Как осуществляется учет кредитов банков и заемных средств?

Ответ. В бухгалтерии организации для отражения хозяйственных операций по краткосрочному и долгосрочному кредитованию используют счета «Краткосрочные кредиты банков» и «Долгосрочные кредиты банков». Если организация имеет в банке специальный ссудный счет, для обобщения информации о наличии и движении средств на этом счете используется счет «Специальный ссудный счет».

Краткосрочные кредиты банков служат одним из источников формирования оборотных средств организации. Оптимальным сроком таких ссуд является время оборота средств в кредитруемых хозяйственных процессах. Для этих целей обычно разрабатывают дифференцированные сроки нормативов использования заемных средств во времени, так как в большинстве случаев величина уплачиваемого процента непосредственно зависит от срока, на который выдается ссуда. Необходимо также помнить «золотое правило» финансирования, согласно которому соотношение собственных и заемных средств не должно превышать пропорции 60:40, во всяком случае помнить, что банк тоже придерживается этого правила.

Долгосрочный банковский кредит в основном выдается на затраты по капитальному строительству, реконструкции и др. Такого рода ссуды должны окупиться за счет прибыли, полученной от этих мероприятий. Соответствующие службы организации должны проверить обоснованность и реальность запрашиваемых кредитов на эти цели, тем более что за них взимается более высокий процент и требуется высокая степень гарантии обеспеченности.

Суммы полученных кредитов отражают по кредиту счета «Краткосрочные кредиты банков» или «Долгосрочные кредиты банков» и дебету счетов «Касса», «Расчетные счета», «Валютные счета», «Специальные счета в банках», «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др. На суммы погашенных кредитов эти счета дебетуются в корреспонденции со счетами, предназначенными для учета денежных средств. Ссуды банков, не оплаченные в срок, учитывают отдельно. Аналитический учет долгосрочных и краткосрочных кредитов ведется по видам ссуд в разрезе банков, которые их предоставили.

Расходы по оплате процентов за кредит банков (за исключением ссуд, связанных с приобретением основных средств, нематериальных и иных внеоборотных активов) включаются в себестоимость продукции. Уплата процентных сумм отражается бухгалтерской записью:

Дебет сч. 26 «Общехозяйственные расходы»,

Кредит сч. 51 «Расчетные счета».

По ссудам, связанным с приобретением основных средств, нематериальных активов и др., уплату процентов отражают в учете следующим образом:

Дебет сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» – при уплате процентов до ввода объектов в эксплуатацию,

Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки» – после ввода объектов в эксплуатацию,

Кредит сч. 51 «Расчетные счета».

Организация может иметь и другие виды и формы кредитных взаимоотношений с банком, например, по ссудам для рабочих и служащих на индивидуальное жилищное строительство, для расчетов по ссудам на приобретение садовых домиков, строительство жилья и др.

Такого рода кредиты и расчеты по ним отражаются на счете «Кредиты банков для работников». Порядок оформления кредитов и их погашения регулируется правилами банков и кредитными договорами. При оплате банком расчетных документов за товары, проданные в кредит работникам организации, и по другим платежам делается бухгалтерская проводка:

Дебет сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»,

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Суммы кредитов банков, полученные организацией для выдачи займов рабочим и служащим на индивидуальное жилищное строительство, возведение садовых домиков и т.п., отражают бухгалтерской записью:

Дебет сч. 50 «Касса», №51 «Расчетные счета»,

Кредит сч. 93 «Кредиты банков для работников».

На суммы погашения кредитов банков счет «Кредиты банков для работников» дебетуется в корреспонденции со счетами, с которых были оплачены причитающиеся банку суммы.

Вопрос. Как вести учет заемных средств?

Ответ. В условиях рыночной экономики организация может получить кредит не только в банке, но и у других организаций внутри страны и за рубежом. Для обобщения информации о состоянии расчетов с такого рода заимодавцами предусмотрены бухгалтерские счета «Краткосрочные займы» и «Долгосрочные займы». На них отражаются полученные кредиты и другие привлеченные средства в отечественной и иностранной валютах.

Сумма платежей по займам рассчитывается исходя из величины займа с учетом срока, на который он получен.

Когда проценты по привлеченным средствам выплачиваются должником при возврате предоставленных ссуд и средств, сумма процентных платежей может равномерно на протяжении всего срока договора займа относиться в уменьшение прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, с кредита счетов «Краткосрочные займы» и «Долгосрочные займы».

Возврат полученных ссуд заимодавцев отражается в бухгалтерском учете так же, как и возврат кредитов банков. Задолженность, обеспеченная выданными организацией векселями, со счетов «Краткосрочные займы» и «Долгосрочные займы» не списывается, а учитывается обособленно в соответствии с правилами учета вексельных операций.

Вопрос. Что такое валютные ценности?

Ответ. В общем виде *валютные ценности* представляют собой имущество и обязательства организации, выраженные в иностранных валютах. Они охватывают:

1. иностранную валюту;
2. денежные знаки в виде банкнот, казначейских билетов, монеты, находящиеся в обращении и являющиеся законным платежным средством в соответствующем иностранном государстве или группе государств;
3. средства на счетах в денежных единицах иностранных государств и международных денежных и расчетных единицах;
4. ценные бумаги в иностранной валюте – платежные документы (чеки, векселя, аккредитивы и др.), фондовые ценности (акции, облигации) и другие долговые обязательства, выраженные в иностранной валюте.

По режимам применения иностранная валюта подразделяется на свободно конвертируемую, клиринговую, замкнутую.

Свободно конвертируемая (так называемая твердая) валюта – это валюта, свободно и неограниченно обмениваемая на другие иностранные валюты (доллар США, английский фунт стерлингов, французский франк, немецкая марка, итальянская лира, швейцарский франк, национальные валюты иных стран Европейского союза, японская йена и др.).

Валюта клиринга – валюта, согласованная участниками безналичных расчетов на основе взаимного зачета встречных требований и обязательств. Она функционирует в безналичной форме – в виде бухгалтерских записей на банковских счетах (например, расчеты по товарообороту России с Индией ведутся в клиринговых долларах США и др.).

Замкнутая (неконвертируемая) валюта – национальная валюта, которая функционирует в пределах только одной страны и не обменивается на другие иностранные валюты (национальные валюты большинства развивающихся стран и государств ближнего зарубежья и т.п.).

Вопрос. Что такое валютные операции?

Ответ. Операции с иностранной валютой и ценными бумагами в иностранной валюте подразделяются на текущие валютные операции и валютные операции, связанные с движением капитала.

Текущими валютными операциями признаются переводы в страну и из страны иностранной валюты для осуществления расчетов без отсрочки платежа по экспорту и импорту товаров, работ и услуг, а также для осуществления расчетов, связанных с кредитованием экспортно-импортных операций на срок не более 180 дней.

К валютным операциям, связанным с движением капитала, относятся:

- прямые инвестиции, т.е. вложения в уставный капитал организации с целью извлечения дохода и получения прав на участие в управлении организацией;
- портфельные инвестиции, т.е. приобретение ценных бумаг;
- переводы в оплату права собственности на здания, сооружения и иное имущество, включая землю и ее недра, относимое по законодательству страны его местонахождения к недвижимому имуществу, а также иных прав на недвижимость.

Вопрос. Каковы задачи учета валютных ценностей?

Ответ. Бухгалтерский учет валютных ценностей и операций призван обеспечить решение в первую очередь следующих двух взаимосвязанных задач. Во-первых, отражение этих операций в качестве составляющих деятельности организации; в учете должна формироваться полная картина такой деятельности. Во-вторых, в учете накапливается информация о реальном состоянии имущества и обязательств, т.е. информация о фактическом валютном положении.

Вопрос. Что такое базовая валюта учета?

Ответ. Под базовой валютой бухгалтерского учёта понимается денежная единица, используемая для оценки имущества, обязательств и хозяйственных операций и исчисления конечного финансового результата, признаваемых для целей публичной бухгалтерской отчетности. Обычно базовой признается та валюта, в которой совершается большинство хозяйственных операций организации.

В России базовой валютой бухгалтерского учёта являются российские рубли. Это означает, что все учетные записи должны производиться в рублях независимо от вида валют, фактически использованных при хозяйственных операциях, отражаемых этими записями.

Вопрос. Что такое валютный (обменный) курс?

Ответ. Курс той или иной иностранной валюты по отношению к рублю представляет собой выраженную в рублях цену других национальных или международных валют. Он складывается на основе спроса и предложения на аукционах, биржах, межбанковском рынке, при купле-продаже валюты коммерческими банками и другими юридическими лицами и гражданами, т.е. на внутреннем валютном рынке.

В бухгалтерском учете для пересчета иностранной валюты в рубли применяется курс, определяемый Центральным банком. Законом «О денежной системе Российской Федерации» он именуется *официальным курсом* рубля к денежным единицам других государств. Например, покупка иностранной валюты на бирже осуществляется по биржевому курсу, а в учете приобретенная валюта должна быть оприходована исходя из курса Центрального банка.

Когда хозяйственная операция совершается в валюте, официальный курс которой по отношению к рублю не устанавливается Банком России, то пересчет в рубли производится в два этапа.

Согласно Положению по учету имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте (ПБУ 3/95), пересчет производится *на дату совершения операции* в иностранной валюте.

Вопрос. Что такое курсовая разница и как ее учитывать?

Ответ. Колебания валютного курса обуславливают появление сумм курсовых разниц. Курсовая разница представляет собой разницу между рублевой оценкой валютного имущества или обязательств по курсу на дату расчета или дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период и рублевой оценкой их на дату принятия к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или дату составления бухгалтерской отчетности за предыдущий отчетный период. Курсовые разницы возникают в результате изменения официального курса в период между датой совершения хозяйственной операции и датой расчета, т.е. полного или ча-

стичного погашения дебиторской или кредиторской задолженности, по любым денежным позициям, вытекающим из этой операции. При благоприятном развитии курса возникают положительные курсовые разницы, при неблагоприятном – отрицательные (курсовые потери). Риски курсовых потерь могут быть застрахованы заключением разного рода срочных валютных сделок на межбанковском рынке или на биржах, а также включением в контракты и соглашения защитных оговорок.

Вопрос. Как оформляются валютные счета в банке?

Ответ. Организации хранят временно свободные денежные средства в иностранных валютах (собственные и заемные) на валютных счетах в банковских учреждениях. Большинство валютных операций проводится через эти счета.

Организация может открывать валютные счета в любых уполномоченных банках на территории России, т.е. в банках и иных кредитных учреждениях, имеющих лицензии Центрального банка Российской Федерации на проведение валютных операций. Открытие организацией счета в иностранном банке за границей и совершение по нему операций требует предварительного разрешения Центрального банка.

Суммы, числящиеся на валютных счетах, могут быть по распоряжению владельца счета:

- переведены за границу в принятой банковской форме по экспортно-импортным операциям владельца счета;
- перечислены на счета внешнеэкономических организаций для последующего перевода за границу в оплату импортных товаров (работ, услуг);
- перечислены на валютные счета других организаций (нерезидентов, первых посредников, транспортных, страховых организаций и т.п.) в оплату товаров (работ, услуг), производимых этими организациями;
- использованы на оплату задолженности по кредитам в иностранной валюте, полученным в банке, банковской комиссии и почтово-телеграфных расходов, на оплату командировочных расходов в соответствии с действующими правилами, а также для продажи на внутреннем валютном рынке;
- использованы на другие цели с разрешения уполномоченного банка, Центрального банка или Министерства финансов.

Расчеты в иностранной валюте обычно проводятся в следующих формах: банковский перевод, документарное инкассо, документарный аккредитив, по открытому счету, чеками.

Банковский перевод – это расчетная операция, проводимая посредством пересылки по почте или телеграфом платежного поручения одного банка другому.

Документарное инкассо представляет собой поручение экспортера (кредитора) своему банку получить от импортера (плательщика) непосредственно или через другой банк денежную сумму или подтверждение, что она будет уплачена в определенный срок, против товарных документов.

Документарный аккредитив – денежное обязательство банка, выставляемое на основании поручения его клиента-импортера в пользу экспортера.

Вопрос. Как ведется синтетический учет операций по валютным счетам?

Ответ. Бухгалтерский учет операций по валютным счетам в банках ведется на активном синтетическом счете «Валютные счета». По дебету его отражаются начальный остаток, зачисления сумм в иностранной валюте за отчетный период и остаток на конец отчет-

ного периода, а по кредиту – списания (перечисления, выдачи). Аналитический учет по счету «Валютные счета» организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование достоверной информации о движении денежных средств по каждому из открытых в банках счетов в иностранной валюте.

Учет осуществляется следующими проводками:

Дебет сч. 52 «Валютные счета» в корреспонденции со счетами: №62, №75, №76, №99, №90, №67;

Кредит сч. 52 «Валютные счета» в корреспонденции со счетами: №57, №62, №71, №99.

Вопрос. Как ведется учет валютных ценностей в отчетности?

Ответ. Отчетность должна давать достаточную информацию о наличии, состоянии и изменениях валютных ценностей. Она призвана раскрыть масштабы и характер валютных операций, их влияние на финансовое положение организации. Пояснение этой информации способствует формированию у сторонних аналитиков (пользователей) полной и достоверной картины имущественного и финансового положения организации.

В системе информации о валютных ценностях центральное место занимают данные бухгалтерского баланса. В активе и пассиве его приводятся сводные величины валютного имущества и обязательств на начало и конец отчетного периода. Эти сведения включаются в баланс на основе Главной книги и оборотных ведомостей.

При составлении бухгалтерского баланса производится переоценка валютных ценностей. Цель ее – актуализация показателей финансового состояния организации, выраженных в иностранной валюте. Кроме того, проведение переоценки можно рассматривать в качестве одного из способов учета инфляционных воздействий.

Переоценке подвергаются все *денежные статьи* бухгалтерского баланса, выраженные в иностранных валютах. Среди них: остатки средств на текущих валютных счетах организации, открытых в банках на территории страны и за ее пределами; остатки средств на специальных (в том числе транзитных) счетах организации, открытых на территории страны и за рубежом; платежные документы – векселя, тратты, аккредитивы, чеки и т.п.; остатки наличных денежных средств в кассе организации; денежные документы; денежные средства в пути; дебиторская задолженность (по расчетам с покупателями и заказчиками за товары, работы и услуги, по выданным авансам, расчетам со своими работниками по суммам, выданным под отчет на служебные командировки и др.); краткосрочные ценные бумаги (облигации, депозитные сертификаты и др.); задолженность по займам, предоставленным организацией другим организациям; кредиторская задолженность (по расчетам с поставщиками и подрядчиками за товары и услуги, по полученным авансам, по страхованию и др.); задолженность по краткосрочным, среднесрочным и долгосрочным кредитам банков и других кредитных учреждений; задолженность по займам, полученным организацией у других организаций (помимо банков и иных кредитных учреждений), остатки отдельных видов целевого финансирования.

Вопрос. Как ведется учет внутригрупповых расчетов?

Ответ. Информация о внутригрупповых расчетах должна систематизироваться и накапливаться в обычном порядке, установленном для иных расчетов, т. е. с применением всей совокупности счетов раздела VI «Расчеты».

Когда организация-член группы выступает в роли поставщика (подрядчика) для других членов группы, расчеты с такой организацией учитываются на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Для отражения расчетов с другими членами группы, являющимися покупателями продукции организации (заказчиками работ, услуг), применяется счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Расчеты, связанные с формированием уставного капитала членов группы и распределением доходов внутри группы, учитываются на счете 75 «Расчеты с учредителями», а прочие внутригрупповые расчеты — на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Построение аналитического учета по каждому из названных счетов должно обеспечивать возможность выявлять состояние расчетов между членами группы и определять корректировки, необходимые для составления сводной бухгалтерской отчетности. К этим счетам могут открываться специальные субсчета или использоваться иные способы. Такие же способы должны применяться при построении аналитического учета по счету 58 «Финансовые вложения».

Вопрос. Как ведется учет расчетов по совместной деятельности?

Ответ. По договору простого товарищества (о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются объединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели. Вкладом товарища признается все то, что он вносит в общее дело, в том числе деньги, иное имущество, профессиональные и иные знания, навыки и умения, а также деловая репутация и деловые связи. Вклады предполагаются равными по стоимости, если иное не следует из договора или фактических обстоятельств. Денежная оценка каждого вклада производится по соглашению между товарищами.

Внесенное товарищами имущество, а также произведенная в результате совместной деятельности продукция и полученные от такой деятельности плоды и доходы признаются, как правило, их общей долевой собственностью. Пользование общим имуществом товарищей осуществляется по их общему согласию, а при недостижении согласия — в порядке, устанавливаемом судом. Обязанности товарищей по содержанию общего имущества и порядок возмещения расходов, связанных с выполнением этих обязанностей, определяются договором.

Прибыль, полученная товарищами в результате их совместной деятельности, распределяется пропорционально стоимости вкладов в общее дело, если иное не предусмотрено договором или другим соглашением товарищей. Порядок покрытия расходов и убытков, связанных с совместной деятельностью товарищей, устанавливается их соглашением. При отсутствии такого соглашения каждый товарищ несет расходы и убытки пропорционально стоимости его вклада в общее дело.

Ведение бухгалтерского учета общего имущества товарищей может быть поручено ими одному из участвующих в договоре простого товарищества юридических лиц. При этом каждый товарищ, независимо от того, уполномочен ли он вести общие дела товарищей, вправе знакомиться со всей документацией по ведению дел. Отказ от этого права или его ограничение, в том числе по соглашению товарищей, ничтожны.

Свое участие в простом товариществе каждый товарищ по-прежнему отражает в общем порядке, предусмотренном для учета финансовых вложений, т. е. на счете 58 "Финансовые вложения" (табл. 13). К нему может быть открыт субсчет "Вклады по договору простого товарищества".

Исходя из описанного подхода к организации деятельности простого товарищества, в новом счетном плане по-иному решена схема учета операций, связанных с исполнением договора о совместной деятельности. В плане счетов отсутствует специальная синтетическая позиция для учета операций, связанных с исполнением договоров простого товарищества (счет 74 "Расчеты по выделенному на отдельный баланс имуществу", субсчет "Расчеты по договору простого товарищества" плана счетов 1992 г.).

Таблица 7

СХЕМА УЧЕТНЫХ ЗАПИСЕЙ ПО ОПЕРАЦИЯМ, СВЯЗАННЫМ С ИСПОЛНЕНИЕМ ДОГОВОРА ПРОСТОГО ТОВАРИЩЕСТВА (НА ОБОСОБЛЕННОМ БАЛАНСЕ)

Содержание хозяйственной операции	Корр. счета	
	по дебету	по кредиту
Оприходование имущества, переданного участниками договора в счет вкладов в общее имущество простого товарищества	01, 04, 51 и др.	80
Списание суммы прибыли от деятельности простого товарищества, подлежащей распределению между участниками договора	99	84
Распределение прибыли от деятельности простого товарищества между участниками договора	84	75
Перечисление денежных средств в счет прибыли от деятельности простого товарищества, причитающейся участнику договора	75	51, 52
Списание суммы убытка от деятельности простого товарищества, подлежащей распределению между участниками договора	84	99
Распределение убытка от деятельности простого товарищества между участниками договора	75	84
Зачисление денежных средств, поступивших от участников договора в покрытие убытка от деятельности простого товарищества	51, 52	75
Возврат имущества, отличного от денежных средств, при прекращении договора простого товарищества	80	01, 04 и др.

Деятельность простого товарищества учитывается на обособленном балансе, специально открываемом для этого. Данный баланс не является ни самостоятельным (поскольку простое товарищество не есть юридическое лицо), ни отдельным в традиционном бухгалтерском понимании этих терминов. Активы и пассивы такого баланса не включаются в балансы

юридических лиц — участников договора о совместной деятельности, в том числе в баланс организации, которой договором поручено ведение общих дел товарищества.

Для формирования обособленного баланса простого товарищества, ведения учета общего имущества товарищей и порождаемых совместной деятельностью фактов хозяйственной жизни должны применяться счета, предусмотренные планом счетов для соответствующих операций. В частности, стоимость общего имущества товарищей учитывается на счете 80, именуемом "Вклады товарищей", операции по банковскому счету, открытому для расчетов по совместной деятельности, — на счете 51 "Расчетные счета" или 52 "Валютные счета". Записи по счетам, включая учет доходов и расходов, расчет и учет конечного финансового результата деятельности простого товарищества, производятся в общеустановленном порядке.

Вопрос. Как ведется учет расчетов по доверительному управлению имуществом?

Ответ. По договору доверительного управления имуществом, одна сторона (учредитель управления) передает другой стороне (доверительному управляющему) на определенный срок имущество в доверительное управление; последняя обязуется осуществлять управление этим имуществом в интересах учредителя управления или указанного им лица (выгодоприобретателя).

Передача имущества в доверительное управление не влечет перехода права собственности на него от учредителя управления к доверительному управляющему. Поэтому имущество, находящееся в доверительном управлении, продолжает учитываться на бухгалтерском балансе учредителя управления. Активы и пассивы, порождаемые доверительным управлением имуществом, не включаются в бухгалтерский баланс доверительного управляющего. При этом речь идет лишь о бухгалтерской отчетности юридических лиц (о самостоятельных балансах). Вопрос отражения операций, связанных с исполнением договоров доверительного управления имуществом, в сводной бухгалтерской отчетности требует отдельного рассмотрения.

Имущество, переданное в доверительное управление, подлежит обособлению от другого имущества учредителя управления, а также от имущества доверительного управляющего. Оно отражается на отдельном балансе, выделенном из самостоятельного баланса учредителя управления. Этот отдельный баланс, а также учет имущества и связанных с ним активов и пассивов ведет доверительный управляющий.

Осуществляя доверительное управление имуществом, доверительный управляющий вправе совершать в отношении этого имущества любые юридические и фактические действия в интересах выгодоприобретателя. Какие-либо ограничения в отношении отдельных действий по доверительному управлению имуществом устанавливаются законом или договором. Права, приобретенные доверительным управляющим в результате действий по доверительному управлению имуществом, включаются в состав указанного имущества. Обязанности, возникшие в результате таких действий доверительного управляющего, ис-

полняются за счет этого имущества. Долги по обязательствам, возникшим в связи с доверительным управлением имуществом, погашаются за счет данного имущества. В случае его недостаточности возыскание может быть обращено на имущество доверительного управляющего, а при недостаточности и его имущества — на имущество учредителя управления, не переданное в доверительное управление.

Доверительный управляющий представляет учредителю управления и выгодоприобретателю отчет о своей деятельности. Сроки и порядок такой отчетности устанавливаются договором доверительного управления имуществом.

Таблица 8

**СХЕМА УЧЕТНЫХ ЗАПИСЕЙ ПО ОПЕРАЦИЯМ, СВЯЗАННЫМ С ИСПОЛНЕНИЕМ ДОГОВОРА ПРОСТОГО ТОВАРИЩЕСТВА
(НА БАЛАНСЕ УЧАСТНИКА ДОГОВОРА)**

Содержание хозяйственной операции	Корр. счета	
	по дебету	по кредиту
Передача активов, отличных от денежных средств, в счет вклада в общее имущество простого товарищества:		
по остаточной стоимости (в сумме фактических затрат на приобретение)	91	01, 04 и др.
в оценке согласно договору простого товарищества	58	91
Взнос денежных средств в счет вклада в общее имущество простого товарищества	58	51, 52
Прибыль от деятельности простого товарищества, подлежащая получению участником договора	76	91
Поступление сумм прибыли от деятельности простого товарищества на счета участника договора в банке	51, 52	76
Убыток от деятельности простого товарищества, подлежащий покрытию участником договора	91	76
Перечисление денежных средств в счет покрытия убытка от деятельности простого товарищества	76	51, 52
Возврат имущества при прекращении договора простого товарищества:	01, 04 и др.	
• в пределах сумм, числящихся на счете 58		58
• сверх сумм, числящихся на счете 58		91
• суммы вознаграждения (если предусмотрено договором)		91

Таблица 9

**СХЕМА УЧЕТНЫХ ЗАПИСЕЙ ПО ОПЕРАЦИЯМ, СВЯЗАННЫМ С ИСПОЛНЕНИЕМ ДОГОВОРА ДОВЕРИТЕЛЬНОГО УПРАВЛЕНИЯ ИМУЩЕСТВОМ
(У УЧРЕДИТЕЛЯ УПРАВЛЕНИЯ)**

Содержание хозяйственной операции	Корр. счета	
	по дебету	по кредиту
Передача имущества доверительному управляющему в доверительное управление	79	01, 04, 58 и др.
Поступление денежных средств в счет причитающейся прибыли по договору	51, 52	79
Получение денежных средств в счет возмещения убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, переданного в довери-	51, 52	91

Содержание хозяйственной операции	Корр. счета	
	по дебету	по кредиту
тельное управление, а также упущенной выгоды от доверительного управляющего		
Возврат имущества, ранее переданного в доверительное управление	01, 04, 58 и др.	79

При этом необходимо иметь в виду, что отчет доверительного управляющего является основой для отражения имущества, переданного в доверительное управление, в отчетности учредителя управления. Поэтому, помимо прочего, отчет должен включать отдельный баланс и иные формы, необходимые учредителю управления для целей финансовой отчетности.

Таблица 10

СХЕМА УЧЕТНЫХ ЗАПИСЕЙ ПО ОПЕРАЦИЯМ, СВЯЗАННЫМ С ИСПОЛНЕНИЕМ ДОГОВОРА ДОВЕРИТЕЛЬНОГО УПРАВЛЕНИЯ ИМУЩЕСТВОМ (на отдельном балансе)

Содержание хозяйственной операции	Корр. счета	
	по дебету	по кредиту
Принятие к учету имущества, переданного учредителем управления доверительному управляющему в доверительное управление	01, 04, 58 и др.	79
Перечисление денежных средств в счет причитающейся учредителю управления прибыли по договору, определенной на счетах бухгалтерского учета в обычном порядке	79	51, 52
Признание сумм вознаграждения доверительному управляющему, предусмотренного договором, и возмещения необходимых расходов, произведенных им при доверительном управлении имуществом	26, 44	76
Перечисление денежных сумм в счет причитающихся доверительному управляющему сумм вознаграждения и возмещения необходимых расходов	76	51, 52
Возврат имущества из доверительного управления	79	01, 04, 58 и др.

Исходя из этого, новый план счетов не предусматривает специального синтетического счета для накопления данных об исполнении договоров доверительного управления имуществом (счет 74 "Расчеты по выделенному на отдельный баланс имуществу", субсчет "Расчеты по договору доверительного управления имуществом" плана счетов 1992 г.). Учредитель управления должен учитывать эти операции в общем порядке, предусмотренном для отражения внутрибалансовых расчетов, т. е. с помощью счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты", к которому открывается субсчет "Расчеты по договору доверительного управления имуществом".

Для формирования отдельного баланса по учету имущества, переданного в доверительное управление, и порождаемых этим иных активов и пассивов доверительный управляющий должен применять счета, предусмотренные планом счетов для соответствующих операций. В частности, любые расчеты между балансом учредителя управления и отдельным балансом проводятся через счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты", операции по отдельному банковскому счету, открытому для расчетов по деятель-

ности, связанной с доверительным управлением, учитываются на счете 51 "Расчетные счета" или 52 "Валютные счета". Записи по этим счетам, в том числе по формированию и учету затрат на производство и продажу продукции, расчет и учет финансовых результатов производятся в общеустановленном порядке.

13. УЧЕТ ФОНДОВ И РЕЗЕРВОВ, АРЕНДНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Вопрос. Что такое уставный фонд?

Ответ. Для обеспечения хозяйственной деятельности каждое государственное и муниципальное унитарное предприятие при его организации наделяется основными и оборотными фондами (средствами). Их общая первоначальная величина в денежном выражении представляет собой уставный фонд предприятия.

Таким образом, уставный фонд государственного (муниципального) предприятия – это сумма материальных и денежных средств, безвозмездно выделяемых собственником – государством (региональным или местным органами власти) в его постоянное распоряжение. За счет уставного фонда предприятия формируются его собственные основные и оборотные средства.

Вопрос. Как отражается в учетных документах движение уставного фонда?

Ответ. Согласно действующим положениям, величина уставного фонда предприятия должна соответствовать его размеру, зафиксированному в учредительных документах. Увеличение и уменьшение уставного фонда может быть произведено только по решению собственника после внесения соответствующих изменений в устав предприятия и другие учредительные документы.

При увеличении уставного фонда таких предприятий производят бухгалтерские записи:

Дебет сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток),

Дебет сч. 82 «Резервный капитал» и др.,

Кредит сч. 80 «Уставный капитал».

Если возникла необходимость пополнить уставный фонд за счет собственных средств предприятия, дебетуется счет «Использование прибыли» или «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредитуются счет «Уставный капитал».

Вопрос. Как образуется уставный капитал?

Ответ. Уставный капитал акционерного общества в настоящее время может формироваться в результате приватизации, т.е. преобразования государственных и муниципальных унитарных предприятий в акционерные, и путем создания новых акционерных обществ.

Уставный капитал акционерного общества, создаваемого путем приватизации государственного предприятия, определяется исходя из оценочной стоимости его имущества, исчисленной по каждому разделу актива баланса, с исключением из полученного итога стоимости объектов, для которых установлен особый режим приватизации или принято решение о сохранении их в государственной (муниципальной) собственности.

Согласно действующему законодательству уставный капитал акционерного общества должен быть равен

совокупной номинальной стоимости выпущенных акций всех типов.

Формирование уставного капитала акционерного общества осуществляется путем выпуска и продажи акций. Увеличение уставного капитала производится только после реализации установленного количества выпущенных акций. Уменьшение уставного капитала не допускается при наличии возражений кредиторов акционерного общества. Решение акционеров об увеличении или уменьшении уставного капитала отражается в его уставе и реестре государственной регистрации.

Вопрос. Как вести учет изменений уставного капитала?

Ответ. Учредительный (вступительный) баланс составляется на дату начала деятельности акционерного общества. Обычно она совпадает с днем его регистрации в государственном реестре. Учредительный баланс характеризует в денежном выражении начальную стадию формирования и кругооборота средств. В активе баланса отражаются состав и размещение средств акционерного общества, в пассиве – величина его уставного капитала.

Таблица 11

УЧРЕДИТЕЛЬНЫЙ БАЛАНС

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Основные средства	200	Уставный капитал	1 000
Материалы	100		
Денежные средства	300		
Расчеты с учредителями (неоплаченные акции)	400		
Баланс	1 000	Баланс	1 000

Поскольку реальная величина уставного капитала определяется только после реализации всех выпущенных акций, в учредительном балансе должна быть выделена контрпассивная статья «Расчеты с учредителями», которая будет означать неоплаченную часть уставного капитала.

В табл. 11 показан пример учредительного баланса, при условии, что было приобретено имущество на 1 тыс. руб.

Вопрос. Как осуществлять учет расчетов с учредителями?

Ответ. Для расчетов с учредителями по вкладам в уставный капитал в действующем плане счетов бухгалтерского учета предусмотрен отдельный счет «Расчеты с учредителями». При создании акционерного общества на весь размер определенного по учредительным документам уставного капитала рекомендуется сделать следующую бухгалтерскую запись:

Дебет сч. 75 «Расчеты с учредителями»,

Кредит сч. 80 «Уставный капитал».

Этим определяется сумма задолженности за лицами, подписавшимися на акции. При фактическом поступлении сумм вкладов:

Дебет сч. 50 «Касса», №51 «Расчетные счета», №52 «Валютные счета» и др.,

Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями».

Если учредитель вносит в уставный капитал материальные ценности или нематериальные активы, кредит счета «Расчеты с учредителями» корреспондирует с дебетом счетов «Основные средства», «Нематериальные активы», «Материалы» и др. При предоставлении зданий, сооружений и оборудования в пользо-

вание акционерного общества в качестве вклада учредителя в уставный капитал делается бухгалтерская запись:

Дебет сч. 04 «Нематериальные активы»,
Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями».

Оприходование материальных ценностей в собственность акционерного общества в качестве вклада в уставный капитал или оплату акций производится в оценке, определенной по договоренности учредителей.

В конечном итоге уставный капитал вновь создаваемого акционерного общества – это его стартовый капитал. Первоначальная величина учредительского капитала, как правило, существенно ниже акционерного капитала общества. Величина этой разницы зависит от инвестиционной привлекательности нового предприятия.

Вопрос. Как учесть уставный капитал приватизированного предприятия?

Ответ. Большинство акционерных обществ в нашей стране созданы или создаются путем приватизации, т.е. преобразования государственных и муниципальных унитарных предприятий в акционерные общества. В бухгалтерском учете таких предприятий в соответствии с положениями, определяющими состав имущества предприятия, подлежащего выкупу, производят следующие записи на счетах:

Дебет сч. 80 «Уставный капитал»,

Кредит сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Фонд средств социальной сферы» - на остаточную стоимость объектов;

Дебет сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»,

Дебет сч. 82 «Резервный капитал»,

Кредит сч. 80 «Уставный капитал» - на сумму средств спецфондов, прибыли, бюджетных ассигнований и внебюджетных средств, присоединяемых к уставному капиталу;

Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки»,

Кредит сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» - на сумму убытков прошлых лет.

Приватизируемое предприятие по результатам оценки имущества и операций по определению выкупной его стоимости составляет учредительный баланс акционерного общества с отражением в соответствующих размерах имущества, уставного капитала и обязательств.

Вопрос. Каковы особенности учета уставного капитала совместных предприятий (СП)?

Ответ. Своеобразной формой корпоративных организаций являются совместные предприятия. Их уставный капитал образуется за счет вкладов отечественных и иностранных партнеров. Доли каждого участника определяются по соглашению между ними.

Предприятия с иностранными инвестициями приходуруют имущество в оплату акций или в счет вкладов в уставный капитал предприятия, оцененное в учредительных документах в свободно конвертируемой валюте, в суммах, определяемых путем пересчета соответствующей валютной оценки в рубли по курсу, действующему в день оприходования. При этом в бухгалтерском учете необходимо произвести записи по дебету счетов учета имущества и кредиту счета «Расчеты с учредителями». Разницу в курсах валюты на день оприходования имущества и день подписания

учредительных документов по совместным предприятиям рекомендуется относить на счет 83 «Добавочный капитал».

Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки» – в части средств фондов, формируемых за счет прибыли текущего года,

Дебет сч. 75 «Расчеты с учредителями» - в части средств фонда, включающих целевые взносы учредителей,

Кредит сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчета по видам фондов специального назначения.

Использование средств фондов потребления и накопления учитывается отдельно.

В практике учета организаций, работающих в условиях рыночной экономики, в составе фондов специального назначения могут учитываться приватизационные и благотворительные фонды. Обычно они используются для целевого финансирования конкретных программ и имеют льготный режим налогообложения.

Вопрос. Как ведется учет целевых финансирования и поступлений?

Ответ. К целевым финансированию и поступлениям относят средства, получаемые организацией на строго определенные цели: содержание детских учреждений, подготовку кадров, научно-исследовательские работы, имеющие народнохозяйственное значение, и др. Их финансирование осуществляется за счет ассигнований из бюджета, взносов родителей, платы за обучение, средств фондов специального назначения, средств, полученных от других организаций, и др.

Хозяйственные операции по учету целевых финансирования и поступлений отражаются следующим образом:

Дебет сч. 50 «Касса», №51 «Расчетные счета», №52 «Валютные счета»,

Кредит сч. 82 «Резервный капитал» - поступление средств, полученных от других организаций, учреждений и лиц;

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

Кредит сч. 82 «Резервный капитал» - начисление причитающихся к уплате взносов родителей на содержание детей в яслях и садах, платы за обучение на специальных курсах и т.п.

Дебет сч. 82 «Резервный капитал»,

Кредит сч. 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» – списание расходов на содержание детских учреждений за счет целевого финансирования,

Кредит сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», №10 «Материалы», №60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», №70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др. – на сумму затрат, осуществленных за счет средств целевых финансирования и поступлений.

Вопрос. Как ведется учет резервных фондов?

Ответ. В условиях рыночной экономики важное значение приобретает создание и правильное использование резервных фондов и платежей. В основном осуществляют резервирование прибыли для пополнения основного капитала и выплаты дивидендов при отсутствии (недостаточности) прибыли отчетного года для этих целей или для покрытия возможных в будущем непредвиденных убытков и потерь и резервирование предстоящих платежей путем заблаговременного включения в издержки организации части расходов, до того как они фактически произведены.

Обобщение информации о состоянии и движении резервного фонда, формируемого за счет прибыли, осуществляется на счете «Резервный капитал». Отчисления в этот фонд отражают записью:

Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки»,
Кредит сч. 82 «Резервный капитал».

При налогообложении прибыли на суммы, направленные в резервный фонд, организации уменьшают валовую прибыль.

Резервный фонд могут создавать и другие организации, но только за счет прибыли, оставшейся в их распоряжении.

Использование средств резервного фонда учитывают по дебету счета «Резервный капитал» в корреспонденции со счетами, отражающими потребление этих средств.

Суммы, направленные на выплату доходов и дивидендов в периоды, когда текущей прибыли оказывается для этого недостаточно, проводятся записью:

Дебет сч. 82 «Резервный капитал»,
Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями».

Суммы резерва, использованные на покрытие балансового убытка организации за отчетный год:

Дебет сч. 82 «Резервный капитал»,
Кредит сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Юридическим лицам разрешено создавать резервы компенсации сомнительных долгов по расчетам с юридическими и физическими лицами. *Сомнительным долгом* считается дебиторская задолженность организаций и граждан, не погашенная в срок и не обеспеченная соответствующими гарантиями (например, залоговыми обязательствами). Резерв таких долгов рекомендуется создавать в конце года после проведения инвентаризации дебиторской задолженности организации и отражения по каждому сомнительному долгу вероятности его погашения.

В случае погашения безнадежным дебитором своего долга организация-кредитор обязана в конце следующего года восстановить на величину возвращенной суммы зарезервированную часть долга.

При создании резерва в бухгалтерском учете делается запись:

Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки»,
Кредит сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам».

При присоединении неизрасходованных сумм к прибыли очередного года производится обратная запись.

Вопрос. Как ведется учет резервов под обесценение вложений в ценные бумаги?

В новый план счетов введена специальная синтетическая позиция для учета резервов под обесценение вложений в ценные бумаги — счет 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги». Данный резерв выполняет две функции: с одной стороны, с его помощью формируется балансовая стоимость финансовых вложений в ценные бумаги на основе их учетной стоимости; с другой стороны, он обеспечивает покрытие возможного убытка от негативного развития ситуации с определенными ценными бумагами на фондовом рынке в новом году.

Резерв создается по каждому виду ценных бумаг (т. е. ценных бумаг одного и того же вида, типа или категории, а также одного и того же эмитента) в отдельности на разницу между учетной и рыночной стоимостью независимо от сохранения или увеличения сто-

имости всех ценных бумаг, принадлежащих организации. Он образуется в том случае, когда по состоянию на отчетную дату рыночная стоимость ценных бумаг оказывается ниже их учетной стоимости. Сумма резерва относится на финансовый результат деятельности организации через счет 91 «Прочие доходы и расходы». Аналитический учет по этому счету ведут по каждому резерву. Записи по созданию резервов производятся заключительными оборотами отчетного года. Образование резерва отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги». В результате этой записи образуется соответствующий резерв, но не меняется учетная стоимость инвестиций в ценные бумаги, числящихся на инвентарном счете 58 «Финансовые вложения». Балансовая стоимость этих финансовых вложений представляет собой алгебраическую сумму учетной стоимости и резерва. В валюту баланса включается реальная рыночная стоимость вложений в ценные бумаги.

Если по итогам года рыночная стоимость вложений в ценные бумаги, для которых ранее был создан резерв под обесценение, повысилась сверх рыночной стоимости, которая использовалась в качестве базовой для создания резерва год назад, то сумма резерва под обесценение данных вложений корректируется вплоть до полного восстановления средств из резерва на счете прочих доходов и расходов отчетного года. При этом делается запись по дебету счета 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При выбытии вложений в ценные бумаги, по которым ранее был создан резерв под обесценение, одновременно с записями по списанию этих вложений сумма резерва по ним перечисляется со счета 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы». Перед составлением бухгалтерского отчета за год, следующий за годом создания резерва под обесценение вложений в ценные бумаги, любая неиспользованная часть этого резерва присоединяется к финансовому результату отчетного года. Тем самым в учете восстанавливается сумма прибыли, ранее (в прошлом году) направленная в резерв под обесценение финансовых вложений.

Вопрос. Что такое аренда?

Ответ. Аренда представляет собой основанное на договоре, срочное, возмездное владение и пользование землей, иными природными ресурсами, предприятиями и другими обособленными комплексами, а также имуществом, необходимым арендатору для самостоятельной хозяйственной или иной деятельности. Аренда допускается во всех отраслях народного хозяйства и может применяться в отношении имущества всех форм и видов собственности.

Действующим законодательством установлены следующие виды арендных отношений:

- аренда предприятий (организаций) в целом или комплексов;
- внутрихозяйственный арендный подряд (аренда цехов, производств и т.п.);
- индивидуальная и групповая текущая аренда отдельных объектов, а также аренда, осуществляемая отдельными лицами или коллективами. При этом различают текущую (простую) аренду, когда право собственности на аренду-

емое здание, оборудование и другое имущество сохраняется за арендодателем, и *аренду с выкупом (финансовую аренду)*, когда право собственности на имущество переходит к арендатору после полного выкупа этих объектов. По срокам действия арендных договоров аренда может быть краткосрочной (до 5 лет) и долгосрочной (от 5 лет и более);

- *лизинг* – сдача специальными лизинговыми фирмами (лизингодателями) в аренду лизингополучателю производственного оборудования на определенный срок.

Вопрос. Каковы особенности аренды разного уровня?

Ответ.

А) Арендное предприятие

Арендное предприятие действует на основании устава, утвержденного общим собранием (конференцией) его трудового коллектива. Оно приобретает права юридического лица со дня его государственной регистрации. Арендное предприятие обязано учитывать результаты своей деятельности, составлять бухгалтерскую и статистическую отчетность в порядке, установленном государством.

Источниками финансовых ресурсов арендного предприятия являются прибыль (доход), полученная от реализации продукции, работ и услуг, кредиты банков, средства, вырученные от продажи ценных бумаг и др.

Прибыль арендного предприятия используется по тем же направлениям, что и прибыль других хозяйственных организаций. Прибыль, остающаяся в распоряжении арендаторов, используется по направлениям, определяемым арендным предприятием самостоятельно.

Важнейшим принципом распределения прибыли арендного предприятия, остающейся в его распоряжении, является условие, при котором нормативы создания фондов производственного и социального развития, финансовых резервов и т.п. заранее не устанавливаются.

Б) Арендный подряд

Одной из форм арендных отношений является внутренний (внутрихозяйственный) подряд. Внутрихозяйственный арендный подряд может применяться в государственных и муниципальных унитарных предприятиях, а также на арендных предприятиях.

Арендный коллектив становится на определенный срок хозяином этого имущества, приобретает полную самостоятельность в организации производства и труда, его оплаты, в распоряжении продукцией, денежными средствами и доходами.

Арендные коллективы, так же, как и арендное предприятие, самостоятельно определяют формы и системы оплаты труда, распорядок рабочего дня, решают другие вопросы организации труда. В договоре арендного подряда коллектив принимает на себя обязанность произвести и передать предприятию либо по его указанию реализовать другим организациям или гражданам предусмотренную в договоре арендного подряда продукцию (работы, услуги). Он вправе распоряжаться по своему усмотрению продукцией (работами, услугами), произведенной сверх объема, указанного в договоре, если иное не установлено законодательством или договором. Производственная программа арендным коллективом формируется самостоятельно, с учетом обязательств, предусмотренных договором арендного подряда.

Доходы арендных коллективов образуются из выручки после внесения арендной платы, возмещения материальных затрат и отчислений, предусмотренных договором.

Доход, остающийся у арендного коллектива, используется им самостоятельно и изъятию не подлежит.

В) Лизинговые отношения.

Субъектами такой сделки является изготовитель имущества, арендатор (лизингополучатель) и лизинговый посредник (лизингодатель) в лице специализированной фирмы.

Объектом арендных сделок обычно служат дорогостоящие виды производственного оборудования (машины и оборудование, ЭВМ, суда, самолеты, производственные комплексы, информационные системы и т.п.). Передача основных средств в эксплуатацию производится не фирмой-изготовителем, а лизинговым посредником, который выкупает эти средства у изготовителя по указанию (рекомендации) лизингополучателя и является собственником этого имущества. Лизингополучатель получает их во временное пользование без каких-либо первоначальных финансовых затрат (капитальных вложений).

Различают *полный лизинг*, когда производится сдача имущества в лизинг на срок, меньший, чем период амортизации основных средств. *Финансовый лизинг* – это когда делается заказ на приобретение нужного оборудования у конкретного изготовителя и возвращает ему его полную стоимость в течение твердо установленного срока в виде лизинговых платежей.

К недостаткам финансового лизинга следует отнести невозможность продать ставшее ненужным имущество до окончания срока лизинговых платежей. Лизингополучатель не может в полной мере использовать налоговые льготы на новые инвестиции, так как не является собственником техники. Кроме того, большое разнообразие условий лизинговых сделок на крупные и уникальные объекты требует больших затрат времени и средств для подготовки договоров лизинга.

Вопрос. Что такое арендная плата?

Ответ. Важным для бухгалтерского учета объектом является *арендная плата*. Размер арендной платы устанавливается по договоренности сторон – арендодателя и арендатора и фиксируется в договоре аренды.

Арендная плата устанавливается на все арендуемое имущество в совокупности или отдельно по каждому объекту в натуральной, денежной или смешанной форме.

Вопрос. Как осуществляется учет текущей аренды основных средств?

Ответ. Арендодатель отражает подлежащих передаче (возврату) объектов основных средств путем следующих проводок:

Дебет сч. 01 «Основные средства», субсчет «Основные средства, переданные в аренду»,

Кредит сч. 01 «Основные средства», субсчет «Основные средства в эксплуатации», «Основные средства в запасе» и др.

Амортизационные отчисления отражают в учете бухгалтерской записью:

Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки»,

Кредит сч. 02 «Амортизация основных средств».

Начисление арендной платы за отчетный период формирует *арендный доход* и отражается у арендодателя по кредиту счета «Прибыли и убытки»:

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

Кредит сч. 99 «Прибыли и убытки».

Если начисление арендной платы произведено авансом, запись осуществляют по кредиту счета «Доходы будущих периодов»:

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

Кредит сч. 98 «Доходы будущих периодов».

Полученную от арендатора арендную плату отражают по дебету счетов по учету денежных средств в корреспонденции со счетом «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»:

Дебет сч. 50 «Касса», №51 «Расчетные счета», №52 «Валютные счета»,

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При краткосрочной аренде арендатор учитывает арендованные объекты за балансом на отдельном счете «Арендованные основные средства». Начисленную за отчетный период арендную плату он учитывает как издержки производства и обращения:

Дебет сч. 25 «Общепроизводственные расходы»,

Дебет сч. 26 «Общехозяйственные расходы»,

Дебет сч. 44 «Расходы на продажу»,

Дебет сч. 44 «Расходы на продажу» – на сумму арендной платы,

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Если арендная плата начислена авансом в счет будущих отчетных периодов, производится бухгалтерская запись:

Дебет сч. 97 «Расходы будущих периодов»,

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» с последующим отнесением сумм, учтенных на счете «Расходы будущих периодов», в дебет перечисленных выше счетов.

Перечисление арендодателю сумм арендной платы отражается по дебету счета «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции со счетом «Расчетные счета».

Осуществленные за счет арендатора капитальные вложения в арендованные основные средства отражают бухгалтерской записью:

Дебет сч. 01 «Основные средства»,

Кредит сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Стоимость капитальных вложений, переданных арендодателю, после возврата арендованного имущества списывается в общеустановленном порядке через счет «Реализация и прочее выбытие основных средств».

Возврат арендованного имущества отражается путем списания соответствующей суммы с забалансового счета «Арендованные основные средства».

В бухгалтерском учете операции аренды отражают следующим образом:

- При начислении амортизации:

Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки»,

Кредит сч. 02 «Амортизация основных средств».

- При начислении других расходов, возмещаемых из арендной платы:

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

Кредит сч. 20 «Производственные затраты».

- при получении арендной платы:

Дебет сч. 51 «Расчетные счета»,

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - в части понесенных других расходов,

Кредит сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на остальную часть арендной платы.

Вопрос. Как ведется оценка арендуемого имущества?

Ответ. Цена выкупа имущества определяется соглашением сторон и в рыночных условиях хозяйствования зависит от многих факторов. Теоретически основой для расчета выкупной цены имущества является остаточная стоимость объектов. Однако на практике она может отклоняться в ту или иную сторону от остаточной оценки в зависимости от дефицитности данного вида основных средств, их фактического износа и др.

Вопрос. Как вести учет долгосрочной аренды у арендодателя и арендатора?

Ответ. При передаче объектов в долгосрочную аренду арендодатель списывает их стоимость со своего баланса в общепринятом порядке, дебетуя при этом счет «Реализация и прочее выбытие основных средств» по первоначальной стоимости. Фактический износ объекта отражается по кредиту этого счета и дебету счета «Износ основных средств». В этом случае осуществляются проводки:

Дебет сч. 31 «Арендные обязательства к поступлению»,

Кредит сч. 91 «Прочие доходы и расходы» - по выкупной цене переданного в аренду имущества.

Дебет сч. 91 «Прочие доходы и расходы»,

Кредит сч. 01 «Основные средства» – на первоначальную стоимость переданного в аренду объекта.

Дебет сч. 02 «Амортизация основных средств»,

Кредит сч. 91 «Прочие доходы и расходы» - на величину фактического износа объекта.

Дебет сч. 91 «Прочие доходы и расходы»,

Кредит сч. 98 «Доходы будущих периодов» – на сумму дополнительного дохода от долгосрочной аренды.

При выкупе арендованных основных средств арендатором до окончания срока аренды засчитывается поступление денежных средств в счет выкупа до этого периода и сторнируется неполученный арендный доход в связи с досрочным выкупом основных средств.

Выкупные платежи, поступившие арендодателю после окончания договорного срока долгосрочной аренды, отражаются по дебету счетов денежных средств и кредиту счета «Реализация и прочее выбытие основных средств».

Аналитический учет арендных обязательств к поступлению ведется обособленно по каждому договору аренды.

Арендатор принимает арендованные основные средства на свой баланс по договорной (выкупной) цене.

Износ долгосрочно арендуемых основных средств начисляет арендатор и включает в свои издержки производства. Износ начисляется в сумме амортизации по действующим нормам исходя из согласованной (выкупной) оценки объектов.

Оприходование поступивших в организацию долгосрочно арендуемых основных средств в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет сч. 03 «Долгосрочно арендуемые основные средства»,

Кредит сч. 31 «Арендные обязательства».

Досрочный выкуп арендованных основных средств в бухгалтерском учёте арендатора отражается следующим образом:

Дебет сч. 31 «Арендные обязательства»,

Кредит сч. 51 «Расчетные счета»,

Кредит сч. 52 «Валютные счета» – на сумму основного платежа за время фактической аренды.

Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки»,

Кредит сч. 51 «Расчетные счета»,

Кредит сч. 52 «Валютные счета» – на сумму оплаченных процентов и других доходов арендодателя,

Дебет сч. 03 «Долгосрочно арендуемые основные средства»,

Кредит сч. 51 «Расчетные счета»,

Кредит сч. 52 «Валютные счета» – на сумму выкупа, превышающую первоначальные арендные обязательства.

Перевод арендованных основных средств в собственность организации отражается бухгалтерской записью:

Дебет сч. 01 «Основные средства»,

Кредит сч. 03 «Долгосрочно арендуемые основные средства» - на сумму общей выкупной стоимости объектов.

Одновременно сумма износа по этому объекту, числящаяся на счете «Износ основных средств», переносится на субсчет этого счета, где учитывают износ собственных основных средств организации.

Если по окончании долгосрочной аренды объект основных средств возвращается арендодателю, то в учете производят записи по дебету счета «Износ основных средств» и кредиту счета «Долгосрочно арендуемые основные средства». Таким образом арендодатель отражает выбытие из эксплуатации объектов аренды и одновременно списывает начисленный по ним износ.

Вопрос. Как ведется учет лизинговых операций?

Ответ. Покупку лизингового имущества по заявке лизингополучателя у организации-изготовителя этого имущества лизингодатель отражает в обычном порядке на счете «Капитальные вложения». При передаче объектов в лизинг их стоимость он переносит на счет «Основные средства» (субсчет «Лизинговое имущество»).

Лизингополучатель стоимость лизингового имущества учитывает на забалансовом счете «Арендованные основные средства».

Причитающиеся в соответствии с договором лизинга лизинговые платежи (их состав перечислен выше) лизингополучатель включает в издержки производства (обращения) в полном размере. По мере взноса лизинговых платежей дебетуется счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (при начислении) и кредитуются счета, предназначенные для учета денежных средств.

По окончании срока договора лизинга договаривающиеся стороны определяют, продолжить договор на дополнительный срок, вернуть лизинговое имуще-

ство или выкупить его у лизингодателя с зачислением в состав собственных основных средств.

Вопрос. Как ведется учет безвозмездно полученных активов?

Ответ. В некоторых случаях организация получает активы под свой контроль (в том числе в собственность) безвозмездно. Это связано, например, с договорами дарения, государственной помощью (бюджетными субсидиями). Для таких случаев новый план счетов предусматривает методику, основанную на том положении, что стоимость всех безвозмездно полученных ценностей признается доходом организации. Однако порядок данного признания различается для разных видов поступающих ценностей.

Безвозмездно поступившие ценности, за исключением денежных средств, первоначально приходятся по дебету счетов учета активов (08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы» и др.) и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». При этом к счету 98 «Доходы будущих периодов» открывается субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления».

Денежные средства, поступившие в организацию без встречного требования (обязательства) с ее стороны (например, бюджетные средства, дары), отражаются по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 50 «Касса» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы». Если денежные средства имеют целевой характер (например, на строительство или приобретение определенного объекта), то в качестве корреспондирующего счета используется счет 86 «Целевое финансирование». После выполнения предусмотренных условий (строительства объекта и/или ввода его в эксплуатацию) сумма, числящаяся на счете 86 «Целевое финансирование», переносится в кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» (субсчет «Безвозмездные поступления»). Последняя запись производится одновременно с записью по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Стоимость безвозмездно полученных ценностей, учтенная на субсчете 98-2 «Безвозмездные поступления», в дальнейшем списывается в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы». Такое списание производится в следующем порядке:

- по безвозмездно полученным основным средствам и нематериальным активам — по мере амортизации объекта в размере начисленных сумм амортизационных отчислений. Если стоимость объекта составляет 100 тыс. руб., а годовая норма амортизации — 12%, то при каждом начислении амортизации (т. е. ежемесячно) с субсчета 98-2 «Безвозмездные поступления» в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» должна списываться сумма 1 000 руб.;
- по безвозмездно полученным материалам — по мере использования в производстве в полной величине их стоимости. Иными словами, одновременно со списанием материалов с кредита счета 10 «Материалы» в дебет счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) на всю их стоимость делается запись по дебету субсчета 98-2 «Безвозмездные поступления» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Таким образом, счет 98-2 «Безвозмездные поступления» используется для учета стоимости безвозмездно полученных активов до момента признания их в качестве доходов организации. При этом доходы признаются в учете, когда определяются обуславившие их расходы.

Вопрос. Как ведется учет выбытия материальных активов?

Ответ. При выбытии внеоборотных активов, по которым начислялась амортизация, в учете производятся следующие основные записи. Вся сумма накопленной за время использования объекта амортизации списывается в уменьшение его первоначальной стоимости: дебет счета 02 "Амортизация основных средств" и кредит счета 01 "Основные средства", дебет счета 05 "Амортизация нематериальных активов" и кредит счета 04 "Нематериальные активы". Остаточная стоимость объекта переносится со счета 01 "Основные средства" или 04 "Нематериальные активы" в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы". В дебет этого же счета записываются все расходы, связанные с выбытием актива, а в кредит его — доходы от выбытия объекта. Например, при выбытии основных средств в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы" относятся расходы на демонтаж оборудования, разборку зданий и сооружений, а в кредит — материалы, лом, утиль, полученные при ликвидации объектов. Таким образом, на счете 91 "Прочие доходы и расходы" формируется финансовый результат от выбытия актива, рассматриваемый в качестве составляющей операционных доходов и расходов организации. При необходимости аналитический учет по счету 91 "Прочие доходы и расходы" может быть организован так, чтобы обеспечить системное определение финансового результата по каждому выбытию активов.

Если выбытие активов длится достаточно продолжительное время, то к счету 01 "Основные средства" или 04 "Нематериальные активы" может открываться субсчет, соответственно, "Выбытие основных средств" или "Выбытие нематериальных активов". Это позволяет обособить данные об объектах, находящихся в процессе выбытия, от других объектов (в эксплуатации, в запасе, на консервации и т. д.).

При выбытии иных активов их стоимость и все связанные с этим доходы и расходы списываются на счет 91 "Прочие доходы и расходы". Записи производятся по мере возникновения доходов и расходов.

Вопрос. Как ведется учет выбытия нематериальных активов?

Ответ. Возможны две схемы записей по учету амортизации нематериальных активов: путем накопления соответствующих сумм либо уменьшения первоначальной стоимости объектов (см. рис. 9).

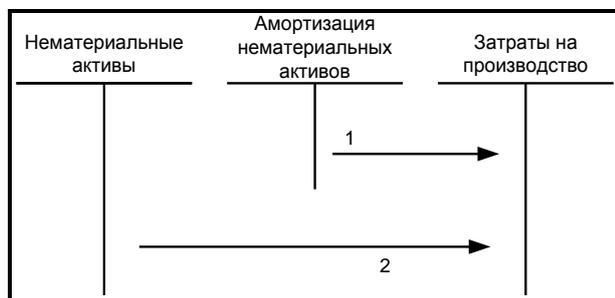


Рис. 9. Схемы учета амортизационных отчислений по нематериальным активам

Первая схема является традиционной. В ней для отражения сумм накопленной амортизации открывается специальный синтетический счет 05 "Амортизация не-

материальных активов", служащий для обобщения информации о суммах накопленной амортизации.

Во второй схеме сумма амортизационных отчислений относится непосредственно в кредит счета 04 "Нематериальные активы", тем самым уменьшается остаток по нему, который представляет остаточную стоимость объектов нематериальных активов. После полного погашения первоначальной стоимости объект автоматически перестает числиться в бухгалтерском учете либо продолжает учитываться в условной оценке. До сих пор эта схема допускалась лишь для учета амортизации деловой репутации организации. С введением в действие нового плана счетов организация самостоятельно решает, в каком случае ее целесообразнее применять.

Оба варианта дают одинаковый результат. Однако первый обеспечивает большую аналитичность учетной информации. Тем не менее, вторую схему логичнее использовать для отдельных видов нематериальных активов, например, организационных расходов и деловой репутации организации. Для разных видов нематериальных активов организация может использовать разные схемы учета амортизации.

Вопрос. Как ведется учет основных средств в общей собственности?

Ответ. В современной хозяйственной практике широкое распространение получило использование объектов основных средств, находящихся в собственности двух или нескольких организаций, т. е. принадлежащих им на праве общей собственности. Указанные объекты не могут быть разделены без изменения их назначения (неделимые вещи) либо не подлежат разделу в силу закона. Примерами таких основных средств являются здания и сооружения.

Новый план счетов впервые определил общий подход к отражению в учете описанных объектов основных средств. Согласно этому подходу, данные объекты отражаются каждой организацией-участницей долевой собственности на счете 01 "Основные средства" в соответствующей доле. При этом доля каждой организации-участницы долевой собственности (или порядок определения и изменения долей в зависимости от вклада каждой из них в образование и приращение общего объекта), как правило, устанавливается соглашением всех участников. Если доли участников долевой собственности не могут быть определены на основании закона и не установлены соглашением всех ее участников, то они считаются равными.

Участник долевой собственности вправе по своему усмотрению продать, отдать в залог либо иначе распорядиться своей долей. Если участник долевой собственности за свой счет осуществляет какие-либо неотделимые улучшения общего имущества, то он имеет право на соответствующее увеличение своей доли в праве на это имущество. Отделимые улучшения становятся собственностью участника, осуществившего их (если иное не согласовано всеми участниками долевой собственности). Каждый участник долевой собственности обязан соразмерно со своей долей нести расходы по содержанию и сохранению общего имущества, а также участвовать в уплате налогов по нему.

Организация — участница общей собственности на объект основных средств должна отразить в учетных регистрах и признать в бухгалтерской отчетности:

- свою долю в общей собственности как объект основных средств, а не как финансовые вложения;
- обязательства, принятые ею в связи с этим объектом (например, обязательства по финансированию своей доли);
- свою долю в обязательствах, принятых ею совместно с другими участниками общей собственности в связи с этим объектом (например, обязательства по уплате налогов, сборов и иных платежей по общему имуществу);
- продукцию и доходы от использования общего имущества соразмерно своей доле в нем, а также расходы по содержанию и сохранению общего имущества соразмерно своей доле в нем;
- расходы, которые она начислила в связи со своим участием в общей собственности (например, расходы, связанные с финансированием участия в общей собственности, или по продаже своей доли в продукции).

Для отражения на счетах бухгалтерского учета строительства здания, которое будет находиться в долевой собственности организаций-участниц строительства, может быть предложена упрощенная схема записей, приведенная в табл. 12.

Таблица 12
ОТРАЖЕНИЕ НА СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА СТРОИТЕЛЬСТВА ЗДАНИЯ

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	по дебету	по кредиту
У организации-участницы строительства		
Перечисление вклада на строительство	76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”	51 “Расчетные счета”
Оприходование доли в построенном здании, являющемся долевой собственностью	08 “Вложения во внеоборотные активы” 01 “Основные средства”	76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” 08 “Вложения во внеоборотные активы”
У организации, занятой строительством		
Поступление вкладов на строительство	51 “Расчетные счета”	86 “Целевое финансирование”
Затраты на строительство здания	08 “Вложения во внеоборотные активы”	Разные
Оприходование своей доли в построенном здании, являющемся долевой собственностью	01 “Основные средства”	08 “Вложения во внеоборотные активы”
Передача другим организациям их долей в долевой собственности на здание	86 “Целевое финансирование”	08 “Вложения во внеоборотные активы”

14. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Вопрос. Что такое финансовый и управленческий учет?

Ответ. Финансовый учет решает проблемы формирования картины финансового положения организации, исчисления конечных результатов ее деятельности. Результаты финансового учета предназначены, главным образом, для управления финансовой и коммерческой деятельностью и для внешних потребителей. Счета финансового учета служат для обобщения информации о

наличии и движении основных средств, нематериальных активов, ценных бумаг и других финансовых вложений, производственных запасов, денежных средств, расчетов, капитала, финансовых результатов.

Таблица 13
ПЕРЕЧЕНЬ СЧЕТОВ ФИНАНСОВОЙ И ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ БУХГАЛТЕРИИ

Счета финансового учета		Счета управленческого учета	
№	наименование	№	наименование
		10	Материалы
		20	Основное производство
		23	Вспомогательные производства
		25	Общепроизводственные расходы
		26	Общехозяйственные расходы
		27	Результаты производственной деятельности
30	Материальные затраты	30*	Материальные затраты
31	Затраты на оплату труда	31*	Затраты на оплату труда
32	Отчисления на социальные нужды	32*	Отчисления на социальные нужды
33	Амортизация	33*	Амортизация
34	Прочие затраты	34*	Прочие затраты
35	Расходы по обычной деятельности	—	—
—	—	43	Готовая продукция
39	Остатки материальных ценностей	—	—
90	Продажи	90*	Продажи

Управленческий учет предназначен для формирования информационно-аналитической базы управления производственной деятельностью, калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг. Счета управленческого учета предназначены для обобщения информации о процессах формирования издержек производства и обращения, стоимости готовой продукции, а также процессах ее реализации. Наиболее ценными в такой информации считаются данные об оборотах по счетам. Помимо всего прочего, выделение управленческого учета способствует сохранению коммерческой тайны об уровне издержек производства, рентабельности отдельных видов продукции, их конкурентоспособности.

Технически организация может вести управленческий учет в рамках единой с финансовым учетом системы счетов или в самостоятельной системе счетов.

Единая система счетов — традиционный вариант для российского бухгалтерского учета. Он хорошо знаком и повсеместно применяется на практике.

В новом плане счетов предприняты некоторые шаги к реализации варианта с двумя системами счетов. В частности, счета 30—39 оставлены свободными и предназначены для организации учета затрат по элементам. Связь между финансовой и производственной бухгалтерией рекомендовано организовывать с помощью так называемых отражающих счетов, или, иначе, счетов-экранов. Предполагается, что Министерство финансов Российской Федерации издаст специальные методические рекомендации по организации производственной бухгалтерии.

Таблица 14

СХЕМА УЧЕТНЫХ ЗАПИСЕЙ В ФИНАНСОВОЙ И ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ БУХГАЛТЕРИИ

Финансовая бухгалтерия			Содержание хозяйственной операции	Производственная бухгалтерия		Сумма
Сумма	Корреспондирующие счета			Корреспондирующие счета		
	по дебету	по кредиту		по дебету	по кредиту	
2 000	30	60	1. Оприходованы на склад материалы	10	30*	2 000
x	x	x	2. Отпущены материалы: 2.1) в производство 2.2) на общепроизводственные нужды 2.3) на общехозяйственные нужды	20 25 26	10 10 10	1 000 400 200
1 480	31	70	3. Начислена заработная плата персоналу организации — всего в том числе:			
			3.1) основным производственным рабочим	20	31*	900
			3.2) общепроизводственному персоналу	25	31*	350
			3.3) общехозяйственному персоналу	26	31*	230
600	32	69	4. Начислены платежи на социальное страхование и обеспечение — всего в том числе по:			
			4.1) основным производственным рабочим	20	32*	350
			4.2) общепроизводственному персоналу	25	32*	150
			4.3) общехозяйственному персоналу	26	32*	100
880	33	02	5. Начислены амортизационные отчисления по основным средствам — всего в том числе:			
			5.1) по общепроизводственным объектам	25	33*	700
			5.2) по общехозяйственным объектам	26	33*	180
40	34	51	6. Оплачены прочие производственные расходы	26	34*	40
x	x	x	7. Списаны общепроизводственные расходы	20	25	1 600
x	x	x	8. Сдана на склад готовая продукция	43	20	3 300
6 000	62	90	9. Признана выручка от продажи продукции покупателю	90*	27	6 000
x	x	x	10. Списана фактическая производственная себестоимость проданной продукции	27	43	3 000
x	x	x	11. Списаны общехозяйственные расходы	27	26	750
1 250	39	90	12. Оценены остатки материальных ценностей (материалы, незавершенное производство, готовая продукция) на конец отчетного периода	x	x	x
2 000	35	30	13. Закрытие счетов: 13.1) счета материальных затрат	x	x	x
1 480	35	31	13.2) счета затрат на оплату труда			
600	35	32	13.3) счета отчислений на со-			

Финансовая бухгалтерия			Содержание хозяйственной операции	Производственная бухгалтерия		Сумма
Сумма	Корреспондирующие счета			Корреспондирующие счета		
	по дебету	по кредиту		по дебету	по кредиту	
880	35	33	циальные нужды 13.4) счета амортизации 13.5) счета прочих затрат			
40	35	34	14. Закрытие счета расходов по обычной деятельности	x	x	x

Счета, помеченные *, являются отражающими.

60	30	35	90	62
1) 2000	1) 2000	13.1) 2000	14) 5000	9) 6000
		13.2) 1480	14) 5000	12) 1250
		13.3) 600	Об. - 5000	Об. - 7250
		13.4) 880	Ск. - 2250	
		13.5) 40		
70	31			39
3) 1480	3) 1480	13.2) 1480		12) 1250
69	32			
4) 600	4) 600	13.3) 600		
02	33			
5) 880	5) 880	13.4) 880		
51	34			
6) 40	6) 40	13.5) 40		

Рис. 10. Схема учетных записей в финансовой бухгалтерии

30*	10	20	43	27
1) 2000	1) 2000	2.1) 1000	8) 3300	9) 6000
		3.1) 900	8) 3300	10) 3000
		2.2) 400	Об. - 3300	11) 750
		4.1) 350	Ск. - 300	Об. - 3750
		2.3) 200	Об. - 3000	Об. - 6000
		7) 1600	Об. - 3300	Ск. - 2250
31*	Об. - 2000 Ск. - 400	Об. - 1600	Об. - 3300 Ск. - 550	
3.1) 900		2.2) 400	25	90*
3.2) 350		7) 1600		9) 6000
3.3) 230				
32*		Об. - 1600	Об. - 1600	
4.1) 350		2.3) 200	26	
4.2) 150		3.3) 230		
4.3) 100		4.3) 100		
33*		5.2) 180		
5.1) 700		6) 40		
34*		Об. - 750	Об. - 750	
6) 40				

Рис. 11. Схема учетных записей в производственной бухгалтерии

Если организация принимает вариант с двумя системами учета, то для учета затрат должны быть открыты синтетические позиции.

Схема корреспонденции счетов финансовой и производственной бухгалтерии описана в табл. 14 и показана на рис. 10 и 11.

Вопрос. Как осуществляется признание затрат?

Ответ. Затраты подлежат включению в себестоимость того периода, к которому они относятся, независимо от времени их оплаты. Например, суммы за-

работной платы включаются в издержки производства того отчетного периода, в котором была выполнена работа, оплачиваемая данными суммами, а не в себестоимость периода, в котором суммы были фактически выплачены работникам.

Расходы, произведенные в отчетном периоде, но фактически относящиеся к следующим периодам (т. е. предварительно оплаченные), в расходы отчетного периода не включаются и учитываются до наступления отчетного периода, к которому они относятся, обособленно (как расходы будущих периодов). Так, арендная плата, уплаченная вперед за год, признается расходами каждого отчетного месяца в размере 1/12 общей суммы. Расходы и платежи, которые должны быть фактически произведены в одном отчетном периоде, но относятся к предшествующим периодам (т. е. последующая оплата), признаются расходами предшествующих периодов путем резервирования. Так, суммы предстоящей оплаты за время отпусков рабочих включаются частями в себестоимость каждого отчетного месяца календарного года.

Однако существуют расходы, по которым нельзя точно или невозможно вовсе установить, к какому калькуляционному периоду они относятся. Среди них — затраты по ремонту основных средств, стоимость горно-подготовительных работ, возмещение износа специальных инструментов и приспособлений и т. п. Аналогичная ситуация с отдельными видами затрат имеет место в сезонных отраслях. Все эти расходы включаются в себестоимость продукции, работ, услуг в сметно-нормализованном порядке путем равномерного и систематического распределения во времени.

Вопрос. Как осуществляется учет финансовых результатов?

Ответ. Финансовый результат представляет собой прирост (или уменьшение) стоимости собственного капитала организации, образовавшийся в процессе предпринимательской деятельности за отчетный период. В бухгалтерском учете результат такой деятельности определяют путем подсчета и балансирования всех прибылей и убытков (потерь) за отчетный период. Для этой цели служит счет «Прибыли и убытки». Сальдо на этом счете (дебетовое – убыток, кредитовое – прибыль) характеризует финансовый результат деятельности организации с начала отчетного периода.

Для формирования финансовых результатов предусмотрены следующие счета бухгалтерского учета:

- счет 90 «Продажи» — для учета доходов и расходов от обычных видов деятельности;
- счет 91 «Прочие доходы и расходы» — для учета доходов и расходов от прочих операций;
- счет 99 «Прибыли и убытки» — для формирования конечного финансового результата деятельности организации.

Вопрос. Как осуществляется учет прибыли и убытков?

Ответ. По окончании каждого месяца сальдо доходов и расходов со счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» переносится на счет 99 «Прибыли и убытки». Непосредственно на счете 99 «Прибыли и убытки» находят отражение доходы и расходы, связанные с чрезвычайными обстоятельствами в деятельности организации, или так называемые чрезвычайные

чайные доходы и расходы. Среди них могут быть, например, потери от стихийных бедствий, национализации имущества. Прямо на счет 99 «Прибыли и убытки» также относятся суммы платежей налога на прибыль (со счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»).

В результате на счете 99 «Прибыли и убытки» выявляется чистая прибыль организации, которая является основой для объявления дивидендов и иного распределения прибыли. Эта величина заключительными записями декабря переносится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Схематично формирование чистой прибыли / убытка можно представить следующим образом.

К счету 90 «Продажи» открываются субсчета для отражения отдельных составляющих финансового результата от продаж. Для учета выручки от продаж заводят субсчет 90-1 «Выручка от продаж», для учета себестоимости проданной продукции (товаров, работ, услуг) — субсчет 90-2 «Себестоимость продаж», налога на добавленную стоимость, включенного в цену проданной продукции (товаров, работ, услуг), — субсчет 90-3 «Налог на добавленную стоимость», акциза, предусмотренного в цене на проданную продукцию, — субсчет 90-4 «Акцизы». Если организация является плательщиком экспортных пошлин, то дополнительно открывается субсчет 90-5 «Экспортные пошлины». Аналогично может предусматриваться субсчет для учета налога с продаж и других целевых составляющих цены. Кроме того, открывается субсчет 90-9 «Прибыль / убыток от продаж».



Рис. 12. Формирование чистой прибыли

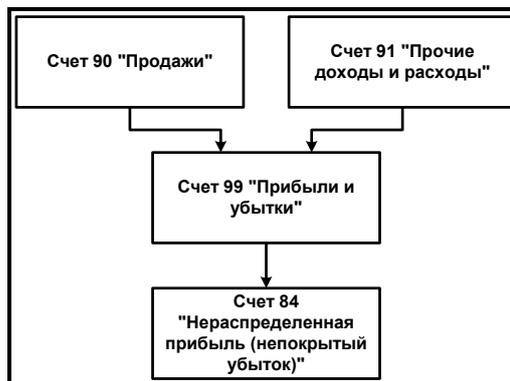


Рис. 13. Формирование финансового результата

В течение месяца по счету 90 «Продажи» записи производятся в обычном порядке.

По окончании каждого месяца сопоставляются итоги оборотов по указанным субсчетам: сумма итогов дебетовых оборотов по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4, 90-5 с итогом кредитовых оборотов по субсчету 90-1. Выявленный результат представляет собой прибыль или убыток от продаж за месяц. Эта сумма записывается заключительным оборотом отчетного месяца по дебету счета 90-9 и кредиту счета 99 "Прибыли и убытки" (в случае прибыли) или по дебету счета 99 "Прибыли и убытки" и кредиту счета 90-9 (в случае убытка).

Таким образом, по окончании каждого месяца на синтетическом счете 90 "Продажи" никакого сальдо не имеется. Однако все субсчета этого счета имеют дебетовое или кредитовое сальдо, величина которого накапливается начиная с января отчетного года. До конца отчетного года никаких списаний по субсчетам счета 90 "Продажи", как правило, быть не должно.

Таблица 15

ЗАПИСИ НА СЧЕТЕ 90 «ПРОДАЖИ» В ТЕЧЕНИЕ МЕСЯЦА

Содержание учетной записи	Корреспондирующие счета	
	по дебету	по кредиту
Выручка от продажи	62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"	90-1 "Выручка от продаж"
Себестоимость продаж	90-2 "Себестоимость продаж"	43 "Готовая продукция"
		20 "Основное производство"
		45 "Товары отгруженные" и др.
Налог на добавленную стоимость	90-3 "Налог на добавленную стоимость"	68 "Расчеты по налогам и сборам"
Акциз	90-4 "Акциз"	68 "Расчеты по налогам и сборам"
Экспортные пошлины	90-5 "Экспортные пошлины"	68 "Расчеты по налогам и сборам"

В декабре отчетного года после списания финансового результата за указанный месяц внутри счета 90 "Продажи" производятся заключительные записи по закрытию всех субсчетов. Для этого оборотами со всех субсчетов списываются соответствующие сальдо на субсчет 90-9. Субсчета 90-2, 90-3, 90-4, 90-5 закрываются записями по кредиту в дебет субсчета 90-9. Сумма с субсчета 90-1 списывается с дебета в кредит субсчета 90-9. В результате произведенных записей по состоянию на 1 января нового отчетного года ни один из субсчетов счета 90 "Продажи" сальдо не имеет.

Таблица 16

УЧЕТ ПРОЧИХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Содержание учетных записи	Корреспонденция счетов	
	по дебету	по кредиту
Начисление прочих доходов (поступления от совместной деятельности, курсовые разницы, сумма дооценки активов, поступления в возмещение причиненных организации убытков и др.)	Разные	91-1 "Прочие доходы"
Начисление прочих расходов (проценты по кредитам и займам, штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, возмещение причиненных убытков, курсовые потери и др.)	91-2 "Прочие расходы"	Разные

Списание в конце месяца сальдо прочих доходов и расходов: • превышение итога кредитовых оборотов по субсчету 91-1 над итогом дебетовых оборотов по субсчету 91-2 • превышение итога дебетовых оборотов по субсчету 91-2 над итогом кредитовых оборотов по субсчету 91-1	91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов"	99 "Прибыли и убытки"
	99 "Прибыли и убытки"	91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов"
Закрытие субсчетов в конце отчетного года	91-1 "Прочие доходы"	91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов"
	91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов"	91-2 "Прочие расходы"

Вопрос. Как осуществляется учет прочих доходов и расходов?

Ответ. Прочие доходы и расходы учитываются на счете 91. Структура и порядок использования этого счета аналогичны счету 90 "Продажи".

К счету 91 "Прочие доходы и расходы" заводят следующие субсчета: 91-1 "Прочие доходы", 91-2 "Прочие расходы", 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов". По счету 91 "Прочие доходы и расходы" производятся следующие учетные записи.

На субсчетах 91-1 "Прочие доходы" и 91-2 "Прочие расходы" данные накапливаются в течение года по видам прочих доходов и расходов. Эти сведения используются для составления отчета о прибылях и убытках и другой бухгалтерской отчетности. Субсчет 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов" предназначен для формирования счета прибылей и убытков в течение отчетного года.

Вопрос. Как учитываются операции по поступлению доходов?

Ответ. На счете 90 "Продажи" учитываются операции по поступлению доходов, признанных, в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета, вручную от обычных видов деятельности: продажи продукции и товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также от сдачи в аренду активов организации, предоставления во временное владение или пользование объектов интеллектуальной собственности и участия в уставных капиталах других организаций, если это является предметом деятельности организации.

Корреспонденция счетов по учету доходов и расходов от обычных видов деятельности:

Д-т сч. 62 — К-т сч. 90 — отражение суммы поступлений, признанных выручкой от продажи продукции, товаров, работ, услуг;
 Д-т сч. 90 — К-т сч. 68, 76 — отражение суммы НДС и других налогов, полученных в составе выручки;
 Д-т сч. 90 — К-т сч. 20, 41, 43, 44 и др. — отражение расходов, включаемых в себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг;
 Д-т сч. 90 — К-т сч. 99 — отнесение в конце месяца суммы прибыли от продаж на счет прибылей и убытков;
 Д-т сч. 99 — К-т сч. 90 — отнесение в конце месяца суммы убытка от продаж на счет прибылей и убытков.

Новым Планом счетов предусмотрена также возможность ведения учета по счету 90 “Продажи” с использованием специальных субсчетов:

- 90-1 “Выручка” — для учета поступлений активов, признаваемых выручкой;
- 90-2 “Себестоимость продаж” — для учета себестоимости продаж;
- 90-3 “Налог на добавленную стоимость” — для учета сумм НДС, причитающихся к получению от покупателя (заказчика);
- 90-4 “Акцизы” — для учета сумм акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров);
- 90-5 “Экспортные пошлины” — для учета сумм экспортных пошлин;
- 90-9 “Прибыль/убыток от продаж” — для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

При использовании указанных субсчетов учет операции по формированию доходов и расходов от обычных видов деятельности будет осуществляться следующим образом:

- записи по субсчетам 90-1 “Выручка”, 90-2 “Себестоимость продаж”, 90-3 “Налог на добавленную стоимость”, 90-4 “Акцизы”, 90-5 “Экспортные пошлины” производятся накопительно в течение отчетного года;
- финансовый результат от продаж за отчетный месяц определяется путем сопоставления совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 “Себестоимость продаж”, 90-3 “Налог на добавленную стоимость”, 90-4 “Акцизы”, 90-5 “Экспортные пошлины” и кредитового оборота по субсчету 90-1 “Выручка”;
- ежемесячно заключительными оборотами финансовый результат от продаж списывается с субсчета 90-9 “Прибыль / убыток от продаж” на счет 99 “Прибыли и убытки”;
- синтетический счет 90 “Продажи” сальдо на отчетную дату не имеет;
- по окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 “Продажи” (кроме субсчета 90-9 “Прибыль / убыток от продаж”), закрываются внутренними записями на счет 90-9 “Прибыль / убыток от продаж”.

Корреспонденция счетов по учету доходов и расходов от обычных видов деятельности (с использованием отдельных субсчетов):

Д-т сч. 62 — К-т сч. 90-1 — отражение выручки от продаж;

Д-т сч. 90-3 — К-т сч. 68, 76 — отражение НДС с выручки;

Д-т сч. 90-2 — К-т сч. 20, 26, 43, 44 и др. — отражение расходов, включаемых в себестоимость продаж;

Д-т сч. 90-9 — К-т сч. 99 — отнесение ежемесячно суммы прибыли от продаж, выявленной на конец отчетного месяца, с отдельного субсчета на счет прибыли и убытков;

Д-т сч. 99 — К-т сч. 90-9 — отнесение ежемесячно в конце месяца суммы убытка от продаж, выявленного на конец отчетного месяца, с отдельного субсчета на счет прибыли и убытков;

Д-т сч. 90-1 — К-т сч. 90-9 — отнесение в конце года накопленной суммы выручки от продаж на отдельный субсчет;

Д-т сч. 90-9 — К-т сч. 90-2, 90-3, 90-4, 90-5 — отражение в конце года накопленной суммы расходов, связанных с продажами, на отдельный субсчет.

На счете 91 “Прочие доходы и расходы” учитываются прочие доходы и расходы, которые, в соответствии с

правилами ведения бухгалтерского учета, относятся к операционным и внереализационным доходам и расходам: от продажи и прочего выбытия активов организации, а также от сдачи в аренду активов организации, предоставления во временное владение или пользование объектов интеллектуальной собственности и участия в уставных капиталах других организаций (если это не является предметом деятельности организации), получения и предоставления займов, получения и уплаты штрафов, пеней, неустоек и др.

Вопрос. Как учитываются операции по поступлению прочих доходов и расходов?

Ответ. Корреспонденция счетов по учету прочих доходов и расходов следующая:

Д-т разных счетов — К-т сч. 91 — отражение поступлений, относящихся к прочим доходам;

Д-т сч. 91 — К-т разных счетов — отражение затрат, относящихся к прочим расходам;

Д-т сч. 91 — К-т сч. 99 — отнесение в конце месяца суммы прибыли от прочих доходов и расходов на счет прибыли и убытков;

Д-т сч. 99 — К-т сч. 91 — отнесение в конце месяца суммы убытка от прочих доходов и расходов на счет прибыли и убытков.

Для учета операций по счету 91 “Прочие доходы и расходы”, так же как и по счету 90 “Продажи”, можно использовать специальные субсчета:

- 91-1 “Прочие доходы”;
- 91-2 “Прочие расходы”;
- 91-9 “Сальдо прочих доходов и расходов”.

Порядок учета операций с использованием указанных субсчетов аналогичен порядку, рекомендованному для учета операций на счете 90 “Продажи”: по счетам 90-1 “Прочие доходы” и 91-2 “Прочие расходы” записи производятся накопительно в течение отчетного года, сальдо прочих доходов и расходов ежемесячно списывается со счета 90-9 “Сальдо прочих доходов и расходов” на счет 99 “Прибыли и убытки”, а в конце отчетного года счета 90-1 “Прочие доходы” и 90-2 “Прочие расходы” закрываются на счет 90-9 “Сальдо прочих доходов и расходов”.

Вопрос. Как выявляется конечный результат финансово-хозяйственной деятельности организации результатов за отчетный месяц?

Ответ. На счете 99 “Прибыли и убытки” выявляется конечный результат финансово-хозяйственной деятельности организации (чистая прибыль или чистый убыток), который складывается из следующих показателей:

- финансового результата от обычных видов деятельности (в корреспонденции со счетом 90 “Продажи”);
- финансового результата прочих доходов и расходов (операционных и внереализационных — в корреспонденции со счетом 91 “Прочие доходы и расходы”);
- потерь, расходов и доходов в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности — стихийное бедствие, пожар, авария, национализация и т. п. (в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т. п.);
- начисленных платежей налога на прибыль и платежей по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также сумм причитающихся налоговых санкций (в корреспонденции со счетом 68 “Расчеты по налогам и сборам”).

По окончании отчетного года счет 99 “Прибыли и убытки” закрывается. Заключительной записью декаб-

ря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 "Прибыли и убытки" на счет 84 "Неразмешенная прибыль (непокрытый убыток)".

Рассмотрим на конкретном примере порядок формирования финансового результата деятельности организации в соответствии с требованиями нового Плана счетов.

Пример

- Результаты деятельности организации в отчетном месяце характеризуются следующими показателями: получена выручка от продажи продукции в сумме 180 тыс. руб., в том числе НДС — 30 тыс. руб.; расходы, отнесенные на себестоимость проданной продукции, составили 110 тыс. руб., из них затраты основного производства — 100 тыс. руб.; управленческие расходы — 10 тыс. руб.; получены прочие доходы: по договору простого товарищества — 15 тыс. руб.; штрафы за нарушение хозяйственных договоров — 5 тыс. руб. Произведены прочие расходы: по оплате процентов за кредит — 2 500 руб.; услуг банка — 1 000 руб.; налогов, уплачиваемых за счет финансовых результатов, — 1 500 руб.; получены убытки за счет списания уничтоженных пожаром материальных ценностей — 5 тыс. руб.; начислен налог на прибыль в сумме 15 тыс. руб.

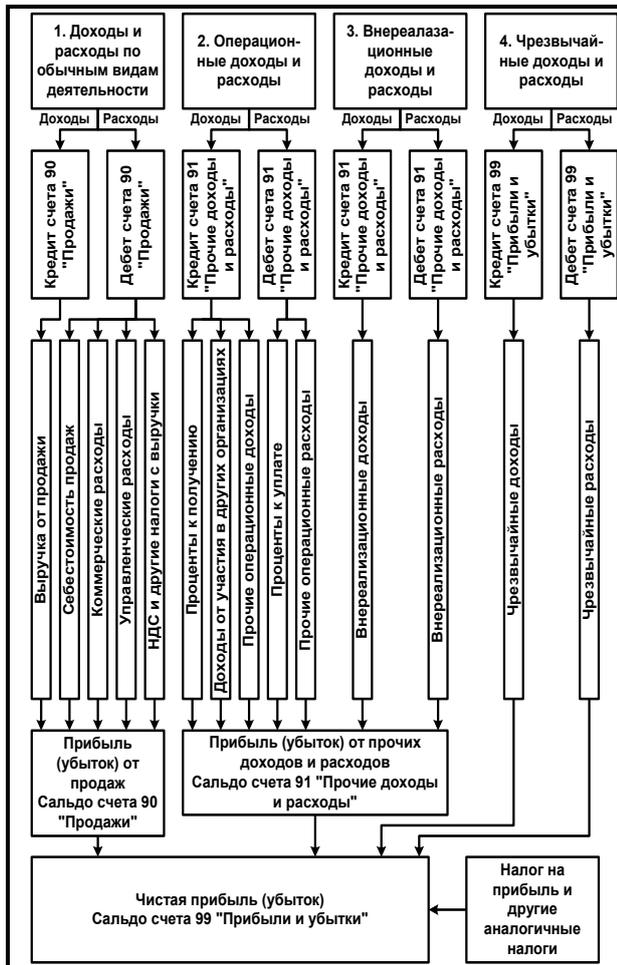


Рис. 14. Схема взаимоувязки счетов бухгалтерского учета и показателей бухгалтерской отчетности

Формирование финансовых результатов за отчетный месяц:

Д-т сч. 62 — К-т сч. 90-1 — 180 000 руб. — отражение выручки от продажи продукции;

Д-т сч. 90-3 — К-т сч. 68 — 30 000 руб. — отражение НДС с выручки;

Д-т сч. 90-2 — К-т сч. 20 — 100 000 руб. — отражение в себестоимости проданной продукции затрат основного производства;

Д-т сч. 90-2 — К-т сч. 26 — 10 000 руб. — отражение в себестоимости проданной продукции управленческих расходов;

Д-т сч. 90-9 — К-т сч. 99 — 40 000 руб. — отнесение суммы прибыли от продажи продукции на счет прибылей и убытков;

Д-т сч. 76-3 — К-т сч. 91-1 — 15 000 руб. — отражение доходов по договору простого товарищества;

Д-т сч. 76-2 — К-т сч. 91-1 — 5 000 руб. — отражение признанных штрафов за нарушение хозяйственных договоров;

Д-т сч. 91-2 — К-т сч. 66 — 2 500 руб. — отражение начисленных процентов за кредит;

Д-т сч. 91-2 — К-т сч. 76-5 — 1 000 руб. — отражение расходов по оплате банковских услуг;

Д-т сч. 91-2 — К-т сч. 68 — 1 500 руб. — отражение начисленных сумм налогов, уплачиваемых за счет финансовых результатов;

Д-т сч. 91-9 — К-т сч. 99 — 15 000 руб. — отнесение суммы прибыли от прочих доходов и расходов на счет прибылей и убытков;

Д-т сч. 99 — К-т сч. 10 — 5 000 руб. — отражение суммы убытка от списания материалов, уничтоженных пожаром;

Д-т сч. 99 — К-т сч. 68 — 15 000 руб. — начисление налога на прибыль.

За отчетный месяц облагаемая прибыль составила 50 тыс. руб. (40 000 + 15 000 - 5 000), налог на прибыль по ставке 30% — 15 тыс. руб., финансовый результат деятельности организации — 35 тыс. руб. (40 000 + 15 000 - 5 000 - 15 000). На синтетическом счете 90 "Продажи" за отчетный месяц образуется нулевое сальдо, в то время как на субсчетах отражены соответствующие обороты за отчетный месяц: по кредиту счета 90-1 и дебету счетов 90-2, 90-3, 90-9, 91-2, 91-9.

Вопрос. Как выявляется конечный результат финансово-хозяйственной деятельности организации результатов за отчетный год?

Ответ. За отчетный год деятельность организации характеризуется следующими показателями: выручка от продажи продукции — 720 тыс. руб. (оборот по кредиту счета 90-1), в том числе НДС — 120 тыс. руб. (оборот по дебету счета 90-3), себестоимость продажи — 400 тыс. руб. (оборот по дебету счета 90-2), прочие доходы — 180 тыс. руб. (оборот по кредиту счета 91-1), прочие расходы — 75 тыс. руб. (оборот по дебету счета 91-2), налог на прибыль — 90 тыс. руб.

На счете 99 "Прибыли и убытки" отражены следующие результаты операций за отчетный год:

- по кредиту счета 99 "Прибыли и убытки" —
 - прибыль от продаж — 200 000 руб. (с дебета счета 90-9);
 - прибыль от прочих доходов и расходов — 105 000 руб. (с дебета счета 91-9);
- по дебету счета 99 "Прибыли и убытки" —
 - убытки от чрезвычайных ситуаций — 5 000 руб. (с кредита счета 10);

- налог на прибыль — 90 000 руб. (с кредита счета 68). Налогооблагаемая прибыль за отчетный год составила 300 тыс. руб. (200 000 + + 105 000-5 000), налог на прибыль по ставке 30% — 90 тыс. руб., конечный финансовый результат деятельности организации (чистая прибыль) — 210 тыс. руб.

Заккрытие счета 99 «Прибыли и убытки» заключительной проводкой в конце отчетного года:

Д-т сч. 99 — К-т сч. 84—210 000 руб. — отнесение суммы чистой прибыли на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Заккрытие субсчетов по учету продаж и прочих доходов и расходов заключительными проводками в конце отчетного года:

Д-т сч. 90-1 — К-т сч. 90-9 — 720 000 руб. — списание оборотов по учету выручки от продаж;

Д-т сч. 90-9 — К-т сч. 90-3 — 120 000 руб. — списание оборотов по учету НДС;

Д-т сч. 90-9 — К-т сч. 90-2 — 400 000 руб. — списание оборотов по учету себестоимости;

Д-т сч. 91-1 — К-т сч. 91-9 — 180 000 руб. — списание оборотов по учету прочих доходов;

Д-т сч. 91-9 — К-т сч. 91-2 — 75 000 руб. — списание оборотов по учету прочих расходов.

На конец отчетного года по всем субсчетам счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» образуется нулевое сальдо.

Вопрос. Как ведут учет дивидендов?

Ответ. Дивидендом является часть чистой прибыли товарищества или общества, распределяемая между акционерами и учредителями, приходящаяся на каждую акцию или пропорциональная доле учредителя в уставном капитале товарищества. Дивиденды выплачиваются ежеквартально, раз в полгода (предварительные, авансовые выплаты) или один раз в год (по результатам года). Размер дивиденда объявляется в процентах к номинальной стоимости акций или в рублях на одну акцию. Размер дивиденда по привилегированным акциям или неизменный способ его определения устанавливается при выпуске таких акций. Дивиденды объявляются без учета их налогообложения.

Дивиденды, выплачиваемые поквартально или за полугодие, являются промежуточными (авансовыми). Их объявляет совет директоров акционерного общества. Окончательные суммы дивидендов (по результатам отчетного года) по обыкновенным акциям объявляет общее собрание акционеров по предложению директоров. Дивиденды не могут быть объявлены в размерах, превышающих рекомендованные советом директоров, но собрание акционеров может уменьшить эти размеры дивидендов.

Для учета расчетов по дивидендам предназначен счет «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по доходам». Дивиденды, объявленные по решению совета директоров, собрания акционеров, начисляются бухгалтерской записью:

Дебет сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»,

Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями (по доходам)».

Действующие инструкции по учету рекомендуют начисленные дивиденды по промежуточным срокам относить на дебет счета «Использование прибыли».

Дивиденды, начисляемые юридическим лицам, облагаются налогом у источника выплаты, а начисляемые физическим лицам — по ставкам подоходного налога с

физических лиц. После начисления дивидендов по счету «Расчеты с учредителями» проводятся суммы начисленного налога:

Дебет сч. 75 «Расчеты с учредителями»,

Кредит сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Порядок выплаты дивидендов по акциям всех видов объявляется при их выпуске и может быть изменен только общим собранием акционеров. Суммы, выплаченные или перечисленные акционерам в порядке оплаты дивидендов, отражаются:

Дебет сч. 75 «Расчеты с учредителями»,

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

Кредит сч. 50 «Касса», №51 «Расчетные счета», №52 «Валютные счета».

По невыплаченным и неполученным дивидендам проценты и пени не начисляются. Не полученные в течение трех лет дивиденды зачисляются в прибыль акционерного общества:

Дебет сч. 75 «Расчеты с учредителями», №76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Депонированные суммы»),

Кредит сч. 99 «Прибыли и убытки».

Вопрос. Как ведется учет нераспределенной прибыли и покрытия убытков?

Ответ. Нераспределенная прибыль представляет собой сумму чистой прибыли, не распределенной в виде дивидендов между акционерами и собственниками организации. В момент возникновения вся чистая прибыль за отчетный период может быть определена как нераспределенная, но готовая к распределению по правилам, которые устанавливают акционеры или учредители.

Для учета нераспределенной прибыли или непокрытого убытка предусмотрен счет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Чистая прибыль, выявленная на счете «Прибыли и убытки», в конце отчетного года отражается по дебету этого счета и по кредиту счета «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Убыток по отчетному балансу показывается по дебету счета «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и по кредиту счета «Прибыли и убытки». Последний в любом случае закрывается. Кредитовое сальдо по счету «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» характеризует нераспределенную прибыль, а дебетовое — непокрытый убыток.

Расходы, потери и убытки, учитываемые по этому счету, а также суммы налогов на прибыль, которые не перекрываются имеющейся балансовой прибылью, присоединяются к непокрытым убыткам.

Бухгалтерская запись на счетах следующая:

Дебет сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»,

Кредит сч. 99 «Прибыли и убытки»,

Непокрытые убытки в первую очередь перекрываются суммами, накопленными в резервном фонде, а также суммами нераспределенной прибыли прошлых лет. При недостаточности этих средств на счете «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» образуется дебетовое сальдо, показывающее чистую сумму непокрытого убытка, переходящего в будущие периоды.

При этом осуществляются проводки:

Дебет сч.82 «Резервный капитал»,

Кредит сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Аналитический учет к счету «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» ведут только по оборотам отчетного года. На счете целесообразно выделять следующие аналитические позиции:

- чистая прибыль отчетного периода;
- балансовый убыток и текущие расходы и потери, списанные как использование прибыли в отчетном периоде;
- отчисления в резервные фонды;
- дивиденды, начисленные за прошлые отчетные периоды;
- дивиденды, начисленные за отчетный период (авансом);

По всем аналитическим позициям аналитический учет ведут нарастающим итогом с начала отчетного года.

В табл. 17 показано, что когда прибыль или средства резервного фонда направляются на покрытие убытков, стоимость имущества организации не уменьшается. Эти записи в учете показывают, что убытки, сами по себе представляющие уменьшение стоимости имущества, компенсируются его накоплением в прибыли будущих периодов или уменьшением величины собственного капитала, выраженного в виде сальдо нераспределенной прибыли.

Таблица 17

НАПРАВЛЕНИЯ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ ПОСЛЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ПОРЯДОК ИХ ОТРАЖЕНИЯ В УЧЕТЕ

Направления использования прибыли	Уменьшается ли имущество организации из-за использования прибыли	На каком счете отражается использованная прибыль
1. Расходы, которые не возмещаются затратами на производство (себестоимостью продукции)	Да	Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки»
2. Расходы, аналогичные потерям и убыткам организации	Да	Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки»
3. Отчисления прибыли в резервные фонды	Нет	Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки» Кредит сч. Резервного фонда
4. Капитальные вложения и прирост основного и оборотного капитала	Нет	Кредит сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
5. Выплата дивидендов и других доходов собственникам	Да	Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки» Правильнее: Дебет сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
6. Покрытие убытков	Нет	Кредит сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Вопрос. Как осуществляется учет расчетов по налогу на прибыль?

Ответ. В течение года суммы авансовых платежей налога на прибыль отражают по кредиту счета 51 «Расчетные счета» и дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Суммы фактически причитающихся

с организации платежей (согласно расчетам) записываются по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки». Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет «Налог на прибыль») выявляется сумма задолженности по платежам в бюджет или переплаты. Погашение долга отражается записью по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 51 «Расчетные счета». Когда сумма переплаты засчитывается в счет начисленных платежей следующего периода, никакие дополнительные записи не делаются. Если сумма переплаты возвращается организации из бюджета, то в учете производится запись по дебету счета 51 «Расчетные счета» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

В аналогичном порядке отражаются суммы санкций за нарушение налогового законодательства в части расчетов по налогу на прибыль.

Вопрос. Как осуществляется учет нераспределенной прибыли?

При реформации бухгалтерского баланса сумма чистой прибыли отчетного года, сформировавшаяся на счете 99 «Прибыли и убытки», переносится в кредит счета №84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Эта запись производится заключительным оборотом декабря отчетного года таким образом, чтобы по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, счет 99 «Прибыли и убытки» не имел никакого сальдо.

Уже в следующем за отчетным году на основании решения компетентного органа (например, общего собрания акционеров в акционерном обществе или собрания участников в обществе с ограниченной ответственностью) производится распределение прибыли. Оно подразумевает начисление дивидендов (доходов), отчисление средств в резервные фонды организации, покрытие убытков прошлых лет. Все эти операции регистрируются в учете по дебету счета 84 в корреспонденции со счетами: 75 «Расчеты с учредителями» — на сумму начисленных дивидендов; 82 «Резервный капитал» — на сумму отчислений в резервные фонды. После отражения указанных операций сальдо по счету №84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» показывает сумму нераспределенной прибыли, которая остается неизменной до соответствующего решения акционеров акционерного общества или участников общества с ограниченной ответственностью.

Акционеры получают отчет о прибылях и убытках, заключительным показателем которого становится чистая прибыль организации. Именно этот показатель является основой для объявления годового дивиденда. Выплаты же объявленных дивидендов производятся в пределах общей суммы, утвержденной общим собранием акционеров.

С помощью аналитического учета по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» можно организовать системный контроль состояния и движения² средств нераспределенной прибыли. С

² Применение в отношении нераспределенной прибыли понятий «движение» и «использование» не должно вводить в заблуждение. Средства нераспределенной прибыли не расходуются безвозвратно. Они постоянно обращаются в организации, меняя свою форму — из денежной в товарную и наоборот. При этом

этой целью к данному счету открываются субсчета для каждого этапа движения средств, образующих нераспределенную прибыль. Этим субсчетам могут быть присвоены, например, следующие наименования: “Прибыль, подлежащая распределению”, “Нераспределенная прибыль в обращении” и “Нераспределенная прибыль использованная”.

На субсчет “Прибыль, подлежащая распределению” зачисляется вся сумма чистой прибыли отчетного года, из которой затем начисляются дивиденды (доходы) и производятся отчисления в резервные фонды. После отражения этих операций сальдо данного субсчета переносится в кредит субсчета “Нераспределенная прибыль в обращении”.

На субсчете “Нераспределенная прибыль в обращении” с течением времени собирается общая сумма не распределенной между акционерами прибыли. По существу, сальдо данного субсчета показывает величину средств, накопленных для создания нового имущества в форме основных и других материальных ресурсов. Записи по дебету этого субсчета производятся в корреспонденции с субсчетом “Нераспределенная прибыль использованная” лишь при фактическом использовании соответствующих средств на создание нового имущества. После отражения использования средств сальдо субсчета “Нераспределенная прибыль в обращении” представляет величину свободного остатка нераспределенной прибыли.

На субсчете “Нераспределенная прибыль использованная” обобщается информация о том, какая часть средств нераспределенной прибыли превращена из денежной формы в товарную, т. е. на какую сумму приобретено новое имущество. Например, по мере производства записи по дебету счета 01 “Основные средства” и кредиту счета 08 “Вложения во внеоборотные активы” в учете делается внутренняя проводка по счету 84 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”: дебет субсчета “Нераспределенная прибыль в обращении” и кредит субсчета “Нераспределенная прибыль использованная”. Как и по другим субсчетам, сальдо данного субсчета может быть лишь кредитовым, а кредитовые записи по нему (в части нераспределенной прибыли отчетного года) возможны лишь после принятия акционерами решения о распределении прибыли отчетного года.

Очевидно, что описанное построение аналитического учета никак не сказывается на сальдо по синтетическому счету 84 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”. Независимо от внутренних записей по субсчетам, сальдо по синтетическому счету сохраняет свою величину и остается неизменным.

15. БУХГАЛТЕРСКО-ФИНАНСОВЫЙ АНАЛИЗ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Вопрос. Что такое бухгалтерская отчетность и из чего она состоит?

Ответ. Состав и формы бухгалтерских (финансовых) отчетов устанавливаются Министерством финансов

совокупная величина активов не изменяется. Как правило, сальдо по счету 84 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)” может лишь возрастать, свидетельствуя о процессе самофинансирования организации, приросте ее имущества по сравнению с суммой первоначальных вложений.

РФ. В настоящее время годовой бухгалтерский отчет включает следующие формы:

1. Бухгалтерский баланс – форма №1;
2. Отчет о финансовых результатах и их использовании – форма №2;
3. Справка к Отчету о финансовых результатах и их использовании – приложение к форме №2;
4. Приложение к бухгалтерскому балансу – форма №5;
5. Специализированные формы, установленные в соответствии с п. 30 «Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации»;
6. Пояснительная записка (не составляется малыми предприятиями);
7. Аудиторское заключение в случаях, когда в соответствии с законодательством бухгалтерская отчетность организации подлежит аудиту.

Все элементы бухгалтерского отчета связаны между собой, поскольку отражают, как правило, разные аспекты одних и тех же хозяйственных операций и явлений. Обязательным является и составление пояснительной записки.

Важной чертой пояснительной записки является то, что она служит не только отчетностью перед учредителями, трудовым коллективом, но и в равной степени адресуется внешним пользователям (инвесторам, кредиторам и др.). Поэтому выводы в пояснительной записке должны быть четкими, ясными и обозримыми. Так, в ней рекомендуется указать: общий доход, чистую прибыль, капитальные вложения, количество работающих на конец года; для акционерных обществ, кроме того, - объявленный дивиденд, количество выпущенных акций на конец года, число акционеров на конец года, чистый доход на одну обычную акцию за год.

Составной частью пояснительной записки должна стать аналитическая информация, которая может быть дополнена аналитическими таблицами и алгоритмами расчета тех или иных аналитических показателей (рентабельность, структура капитала, платежеспособность и др.).

Данные, приводимые в пояснительной записке и расшифровках к бухгалтерскому отчету, так же, как и сами отчетные формы, подлежат аудиторской проверке.

Вопрос. Что такое бухгалтерский баланс и, прежде всего, форма №1?

Ответ. Существуют следующие основные виды бухгалтерских балансов: вступительный; периодический и годовой (заключительный); соединительный (фузионный); разделительный; санируемый, ликвидационный; сводный; сводно-консолидируемый. Рассмотрим некоторые из них.

Составлением *вступительного (организационного) баланса* открывается, по существу, ведение бухгалтерского учета в данной организации. Следует проводить различие между балансами заново создаваемых организаций и организаций, являющихся правопреемниками ранее действовавших. В первом случае баланс организации будет крайне простым, так как показываемая в нем имущественная масса окажется состоящей в основном из денежных вкладов и организационных расходов. Некоторые из последних в нашей практике отражаются свернуто по статье «Нематериальные активы». Во втором случае отличие, например, от пери-

одического баланса может быть за счет оценки и состава статей.

Санлируемые балансы составляются в тех случаях, когда организация приближается к банкротству. В этих условиях перед хозяйствующим субъектом возникает дилемма: либо ликвидироваться путем объявления о банкротстве, либо договориться с кредиторами об отсрочке платежей. Но кредиторы, даже если склоняются к соглашению, хотят предварительно узнать, как велик понесенный убыток и есть ли надежда на его покрытие в будущем.

Ликвидационные балансы отличаются от других главным образом оценкой своих статей (производимой по реализационной стоимости, в большинстве случаев более низкой, чем первоначальная балансовая стоимость). Некоторые статьи, обычные для отчетного баланса, в ликвидационном балансе могут отсутствовать, например, статьи «Доходы будущих периодов», «Расходы будущих периодов». С другой стороны, в ликвидационном балансе могут появиться такие статьи, которых раньше не было, например, стоимость фирмы (гудвилл), стоимость патента, торговых знаков.

По своему построению бухгалтерский баланс представляет собой два ряда чисел, итоги которых равны между собой. Это состояние равновесия – важнейший внешний признак формы бухгалтерского баланса. В отечественной практике баланс обычно представляется в виде двусторонней таблицы, левая сторона которого называется активом, правая – пассивом баланса. Такое расположение частей вызывается чисто практическими соображениями и сложившимися национальными традициями.

Правильно построить бухгалтерский баланс значит:

- полностью охватить хозяйственный процесс организации во всем его многообразии;
- дать надлежащую группировку хозяйственных явлений;
- изучить связь между этими явлениями, т.е. установить правильную корреспонденцию счетов, что позволит анализировать не только финансово-хозяйственную деятельность, но и движение имущественных средств организации.

Вопрос. Какова техника составления и содержание статей баланса?

Ответ. Под *техникой составления бухгалтерского баланса* понимают совокупность всех необходимых учетных работ (процедур). Эти процедуры включают подготовительные работы, например, инвентаризацию, разграничение отдельных статей (доходов и расходов) между отдельными отчетными периодами, отражение списаний (погашения) стоимости имущества, закрытие счетов и подведение итогов в соответствующих учетных регистрах. Основой для составления бухгалтерского баланса являются учетные записи, подтвержденные оправдательными документами.

При ведении учета с использованием журнально-ордерной формы счетоводства бухгалтерский баланс составляется на основании данных Главной книги. Обороты по кредиту каждого счета записываются в Главную книгу только из журналов-ордеров. Обороты по дебету отдельных счетов собирают в Главной книге из ряда журналов-ордеров в разрезе корреспондирующих счетов. После подсчета оборотов и выведения остатков по всем счетам они сверяются с регистрами аналитического и синтетического учета и служат основанием для составления баланса.

Предприятия малого бизнеса, ведущие учет по упрощенной форме, могут составлять баланс по данным Книги учета хозяйственных операций. Для этого выводятся остатки по всем счетам, используемым в ведомостях, необходимых для составления бухгалтерского баланса. При этом следует иметь в виду, что не все статьи баланса заполняют путем переноса из соответствующих регистров остатков по счетам. Некоторые статьи баланса требуют объединения остатков по нескольким близким по экономическому содержанию счетам.

Вопрос. Как составляется отчет о финансовых результатах – форма №2?

Ответ. Важнейшей формой выражения деловой активности организаций является величина текущего финансового результата за определенный период – прибыли, получаемой от их предпринимательской (производственно-эксплуатационной), инвестиционной и финансовой деятельности. Сведения о формировании и использовании прибыли рассматриваются как наиболее значимая часть бухгалтерского (финансового) отчета организации, дополняющая и развивающая информацию, представленную в балансе лишь в виде окончательно оформленного результата.

Отчеты о прибылях и убытках могут быть достаточно разнообразными по форме и содержанию. В нашей стране за последние годы отчет о финансовых результатах претерпел значительные изменения, вызванные переходом к рыночным отношениям.

«Отчет о финансовых результатах и их использовании» (ф. №2) состоит из трех разделов: 1. «Финансовые результаты», 2. «Использование прибыли», 3. «Движение денежных средств». Первый и второй разделы формы №2 являются, по существу, расшифровкой статей баланса «Прибыль» (или «Убыток») и «Использование прибыли». Раздел 3 – новый для формы №2 (введен в отчет за 1995 г.)

Вопрос. Какие существуют методы составления отчета о движении денежных средств?

Ответ. Существуют два метода составления отчета о движении денежных средств – прямой и косвенный.

При *прямом методе* поступления денежных средств от покупателей и заказчиков отражаются в отчете о движении денежных средств полностью в суммах, поступивших в кассу, на расчетный, валютный и иные счета в банках. Денежные средства, выплаченные поставщикам, подрядчикам, персоналу предприятия из кассы, а также перечисленные с расчетного и иных счетов в банках, отражаются в суммах, реально оплаченных наличными деньгами и путем денежных перечислений.

Сущность *косвенного метода* составления отчета о движении денежных средств состоит в том, что в него включаются поступления денежных средств, полученные в результате расчетов из отчетного баланса, отчета о финансовых результатах и их распределении. Только некоторые потоки денежных средств показываются по фактическому объему: амортизационные отчисления; поступления от реализации собственных акций, облигаций, получение и выплата дивидендов, получение и погашение кредитов и займов, капитальные вложения в основные фонды, нематериальные активы, финансовые вложения, прирост оборотных средств, реализация основных средств, нематериальных активов, ценных бумаг. При использовании кос-

венного метода составления отчета проводятся корректировки отдельных учетных данных, т.е. исключение внутренних оборотов по счетам Главной книги.

Вопрос. Каковы задачи и содержание финансового анализа?

Ответ. В рыночной экономике из-за необходимости формирования публичной финансовой отчетности система бухгалтерского учета в масштабе предприятия, как правило, подразделяется на финансовый учет и управленческий учет.

Соответственно анализ хозяйственной деятельности как составная часть бухгалтерского учета в широком смысле слова также можно подразделить на *финансовый и управленческий анализ*.

В условиях рынка финансовое планирование утрачивает черты централизованного административного целеполагания, извне задающего предприятию множество параметров его деятельности. Современное финансовое планирование направлено, прежде всего, на выработку гибкой стратегии и тактики хозяйственного поведения предприятия, стремящегося упрочить свои конкурентные позиции в условиях быстро меняющейся рыночной конъюнктуры.

Новая бухгалтерская отчетность позволяет внешним пользователям информации достаточно объективно оценить финансовые результаты и финансовое положение предприятий без обращения к информации, являющейся коммерческой тайной.

Основное содержание внешнего финансового анализа, осуществляемого партнерами предприятия по данным публичной финансовой отчетности, составляют:

- анализ абсолютных показателей прибыли;
- анализ относительных показателей рентабельности;
- анализ финансового состояния, рыночной устойчивости, ликвидности баланса, платежеспособности предприятия;
- анализ эффективности использования заемного капитала;
- экономическая диагностика финансового состояния предприятия и рейтинговая оценка эмитентов.

Вопрос. Каковы цели, этапы и стандарты финансового анализа?

Ответ. *Целью финансового анализа* является оценка финансовых результатов и финансового состояния прошлой деятельности, отраженной в отчетности, и на момент анализа, а также оценка будущего потенциала предприятия, т.е. экономическая диагностика хозяйственной деятельности.

Выделяют три основных этапа финансового анализа:

1. Определение цели анализа и подхода к нему;
2. Оценка качества информации, представленной для анализа;
3. Определение методов анализа, проведение самого анализа и обобщение полученных результатов.

На *первом этапе* определяется подход к анализу, связанный с его целью. Возможны следующие основные подходы:

- сравнение показателей предприятия со средними показателями народного хозяйства или отрасли (такие показатели называют «идеальными» или «нормативными»);
- сравнение показателей данного отчетного периода с данными предшествующих периодов, а также с плановыми показателями для отчетного периода;
- сравнение показателей предприятия с показателями других аналогичных фирм – конкурентов (межхозяйственный сравнительный анализ).

На *втором этапе* анализа проводится оценка именно «качества» информации, заключающаяся не только

в счетной проверке данных учета, но и в определении влияния способов учета на формирование показателей отчетности.

Третий этап – собственно анализ как совокупность методов и рабочих приемов. Можно выделить следующие основные методы или стандарты финансового анализа:

- анализ абсолютных показателей (чтение баланса);
- горизонтальный (временной) анализ – сравнение каждой позиции отчетности с предыдущим периодом;
- вертикальный (структурный) анализ – определение структуры итоговых финансовых показателей с выявлением влияния каждой позиции отчетности на результат в целом;
- трендовый анализ – сравнение каждой позиции отчетности с рядом предшествующих периодов и определение тренда, т.е. основной тенденции динамики показателя, очищенной от случайных влияний и индивидуальных особенностей отдельных периодов. С помощью тренда формируют возможные значения показателей в будущем, а, следовательно, ведется перспективный, прогнозный анализ;
- пространственный анализ – сравнительный анализ сводных показателей отчетности по составляющим их элементам (показатели отчетности дочерних фирм, подразделений, цехов);
- анализ относительных показателей (коэффициентов) – расчет отношений между отдельными позициями отчета или позициями разных форм отчетности, определение взаимосвязей показателей;
- факторный анализ – анализ влияния отдельных факторов (причин) на результирующий показатель с помощью детерминированных или стохастических приемов исследования. Причем факторный анализ может быть как прямым (собственно анализ), т.е. раздробление результирующего показателя на составные части, так и обратным (синтез), когда его отдельные элементы соединяют в общий результирующий показатель.

Объектами собственно финансового анализа являются финансовые результаты и финансовое состояние предприятия.

Показатели финансовых результатов характеризуют абсолютную эффективность хозяйствования предприятия. Наряду с абсолютной оценкой рассчитывают также относительную эффективность хозяйствования – показатели рентабельности. Отношение балансовой прибыли к средней стоимости имущества предприятия, капитала, основных и оборотных фондов дает общую рентабельность. Рентабельность продукции определяется как отношение прибыли от реализации продукции к выручке от реализации продукции. Рассчитывают также множество других показателей рентабельности, меняя числитель и знаменатель общей формулы расчета рентабельности.

Прибыль – важнейший показатель эффективности работы предприятия, источник его жизнедеятельности. Рост прибыли создает финансовую основу для саморазвития расширенного воспроизводства и удовлетворения растущих социальных и материальных потребностей трудовых коллективов. За счет прибыли выполняются также обязательства предприятия перед бюджетом, банками и другими организациями. Поэтому анализ прибыли должен охватывать как факторы ее формирования, так и распределения.

Задачами анализа финансовых результатов деятельности предприятия являются: оценка динамики показателей прибыли, обоснованность фактических

данных об образовании и распределении прибыли; выявление и измерение действия различных факторов на прибыль; оценка возможных резервов дальнейшего роста прибыли на основе оптимизации объемов производства и издержек.

Литература

1. Бухгалтерский учёт: Учебник, П.С. Безруких, В.Б. Ивашкевич и др., 2-ое изд. – М.: Бухгалтерский учёт, 1996 г., 576 с.
2. Бухгалтерский учёт: задачи, ситуации, тесты: Учебное пособие; З.Д. Бабаева, В.А. Терехова, Т.Н. Шеина и др., – М.: Финансы и статистика, 1996 г., 256 с.
3. Бакаев А.С. Годовая бухгалтерская отчетность организации. Подходы и комментарии к составлению. – М.: Бухгалтерский учёт, 1997 г., 62 с.
4. Рахман З., Шеремет А. Бухгалтерский учёт в рыночной экономике – М.: ИНФРА, 1996 г.
5. Наумова Н.А., Василевич И.П., Нуридинова Л.В. Основы бухгалтерского учёта – М.: ЮНИТИ, 1996 г., 303 с.
6. Бухгалтерский учёт (настольная книга бухгалтера), А.С. Мухина, – М.: Мир деловой книги, 1998 г., 173 с.
7. Шнейдман Л.З. Рекомендации по переходу на новый план счетов. _ М.: Бухгалтерский учёт, 2000 г., 94 с.

Паркшеян Христофор Рубенович

СООТВЕТСТВИЕ НОВОГО ПЛАНА СЧЕТОВ ПЛАНУ СЧЕТОВ 1991 г.

Наименование по Новому плану счетов	№	Субсчет	№	Соответствующее наименование по Плану счетов 1991 г.	Переносимое сальдо
Раздел I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ					
Основные средства	1	По видам основных средств	1	Основные средства	
	1	П	12	Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы	Предметы со сроком службы более 12 месяцев независимо от их стоимости, а также: а) орудия лова (тралы, неводы, сети, мережи и др.); б) специальные инструменты и приспособления; в) сменное оборудование; г) специальные одежда и обувь; д) постельные принадлежности; е) форменная одежда
	1		47	Реализация и прочее выбытие основных средств	Списание накопленной амортизации по реализованному оборудованию
Амортизация основных средств	2		2	Износ основных средств	
	2		13	Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов	Предметы со сроком службы более 12 месяцев независимо от их стоимости, а также: а) орудия лова (тралы, неводы, сети, мережи и др.); б) специальные инструменты и приспособления; в) сменное оборудование; г) специальные одежда и обувь; д) постельные принадлежности; е) форменная одежда
Доходные вложения в материальные ценности	3	По видам материальных ценностей	12	Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы	Предметы, предназначенные для сдачи в прокат
Нематериальные активы	4	По видам нематериальных активов	4	Нематериальные активы	
Амортизация нематериальных активов	5		5	Амортизация нематериальных активов	
Оборудование к установке	7		7	Оборудование к установке	
Вложения во внеоборотные активы	8	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных	8	Капитальные вложения	
Раздел II. ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ					
Материалы	10	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы	10	Материалы	

Наименование по Новому плану счетов	№	Субсчет	№	Соответствующее наименование по Плану счетов 1991 г.	Переносимое сальдо
		7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности			
	10		12	Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы	Предметы: - со сроком службы менее 12 месяцев независимо от их стоимости; - со сроком службы более 12 месяцев и стоимостью на дату приобретения не менее 100 ММОТ, а также - многолетние насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала
	10		13	Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов	Запасы на складе предметов: - со сроком службы менее 12 месяцев независимо от их стоимости; - со сроком службы более 12 месяцев и стоимостью на дату приобретения не менее 100 ММОТ, а также - многолетние насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала
Животные на выращивании и откорме	11		11	Животные на выращивании и откорме	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14		14	Переоценка материальных ценностей	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15		15	Заготовление и приобретение материальных ценностей	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16		16	Отклонение в стоимости материальных ценностей	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств	19	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	
		2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам			
		3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально — производственным запасам			
Раздел III. ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО					
Основное производство	20		20	Основное производство	
	20		13	Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов	В эксплуатации предметы: - со сроком службы менее 12 месяцев независимо от их стоимости; - со сроком службы более 12 месяцев и стоимостью на дату приобретения не менее 100 ММОТ, а также - многолетние насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала
Полуфабрикаты собственного производства	21		21	Полуфабрикаты собственного производства	
Вспомогательные производства	23		23	Вспомогательные производства	
Общепроизводственные расходы	25		25	Общепроизводственные расходы	
Общехозяйственные рас-	26		26	Общехозяйственные рас-	

Наименование по Новому плану счетов	№	Субсчет	№	Соответствующее наименование по Плану счетов 1991 г.	Переносимое сальдо
ходы				ходы	
Брак в производстве	28		28	Брак в производстве	
Обслуживающие производства и хозяйства	29		29	Обслуживающие производства и хозяйства	
Раздел IV. ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ					
Выпуск продукции (работ, услуг)	40		37	Выпуск продукции (работ, услуг)	
Товары	41	1. Товары на складах	41	Товары	
		2. Товары в розничной торговле			
		3. Тара под товаром и порожня			
		4. Покупные изделия			
Торговая наценка	42		42	Торговая наценка	
Готовая продукция	43		40	Готовая продукция	
Расходы на продажу	44		43	Коммерческие расходы	
	44		44	Издержки обращения	
Товары отгруженные	45				
Выполненные этапы по незавершенным работам	46		36	Выполненные этапы по незавершенным работам	
Раздел V. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА					
Касса	50	1. Касса организации	50	Касса	
		2. Операционная касса			
		3. Денежные документы			
	50		56	Денежные документы	
Расчетные счета	51		51	Расчетный счет	
Валютные счета	52		52	Валютный счет	
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы	6	Долгосрочные финансовые вложения (банковские депозиты)	
		2. Чековые книжки			
		3. Депозитные счета			
Переводы в пути	57				
Финансовые вложения	58	1. Паи и акции	6	Долгосрочные финансовые вложения (не банковские депозиты)	
		2. Долговые ценные бумаги			
		3. Предоставленные займы			
		4. Вклады по договору простого товарищества			
	58		8	Капитальные вложения	
	58		58	Краткосрочные финансовые вложения	
Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги	59		82	Оценочные резервы	Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги
Раздел VI. РАСЧЕТЫ					
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60		61	Расчеты по авансам выданным	
	60		78	Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62		62	Расчеты с покупателями и заказчиками	
	62		64	Расчеты по авансам полученным	
	62		78	Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами	
Резервы по сомнительным долгам	63		82	Оценочные резервы	Резервы по сомнительным долгам
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	По видам кредитов и займов	78	Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами	
	66		90	Краткосрочные кредиты банков	Задолженность организации по непогашенным краткосрочным кредитам банков
	66		94	Краткосрочные займы	Задолженность организации по непогашенным краткосрочным кредитам от организаций, отличных от банков

Наименование по Новому плану счетов	№	Субсчет	№	Соответствующее наименование по Плану счетов 1991 г.	Переносимое сальдо
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	По видам кредитов и займов	78	Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами	Задолженность организаций по непогашенным долгосрочным займам от заимодавцев-членов группы взаимосвязанных организаций
	67		92	Долгосрочные кредиты банков	Задолженность организации по непогашенным долгосрочным кредитам банков
	67		95	Долгосрочные займы	Задолженность организации по непогашенным долгосрочным кредитам от организаций, отличных от банков
Расчеты по налогам и сборам	68	По видам налогов и сборов	68	Расчеты с бюджетом	
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию			
		2. Расчеты по пенсионному обеспечению			
		3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию			
Расчеты с персоналом по оплате труда	70		70	Расчеты с персоналом по оплате труда	
Расчеты с подотчетными лицами	71		71	Расчеты с подотчетными лицами	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам	73	Расчеты с персоналом по прочим операциям	
		2. Расчеты по возмещению материального ущерба			
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал	74	Расчеты по выделенному на отдельный баланс имуществу	Задолженность по выплате прибыли в пользу участников договора (на обособленном балансе) от деятельности простого товарищества
		2. Расчеты по выплате доходов			
	75		77	Расчеты с государственным и муниципальным органом	Задолженность перед унитарным предприятием по взносу в уставный фонд учредителя — государственного (муниципального) органа
	75		78	Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами	Задолженность головной организации перед дочерним (зависимым) обществом по вкладу в уставный капитал этого общества и выплате дивидендов (доходов) внутри этой группы
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию			
		2. Расчеты по претензиям			
		3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам			
		4. Расчеты по депонированным суммам			
	76		61	Расчеты по авансам выданным	Задолженность кредиторов (кроме поставщиков и подрядчиков) перед организацией по выданным им авансам
	76		63	Расчеты по претензиям	
	76		64	Расчеты по авансам полученным	Задолженность организации перед кредиторами (кроме покупателей и заказчиков) по полученным от них авансам
	76		65	Расчеты по имущественному и личностному страхованию	
	76		67	Расчеты по внебюджетным платежам	

Наименование по Новому плану счетов	№	Субсчет	№	Соответствующее наименование по Плану счетов 1991 г.	Переносимое сальдо
	76		74	Расчеты по выделенному на отдельный баланс имуществу	Задолженность участника договора простого товарищества по погашению убытка от деятельности простого товарищества
			76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	
	76		78	Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами	Взаимная задолженность организации и членов группы взаимосвязанных организаций по прочим расчетам
	76		93	Кредиты банков для работников	
Внутрихозяйственные расчеты	79	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом	74	Расчеты по выделенному на отдельный баланс имуществу	Стоимость имущества, переданного в доверительное управление
Раздел VII. КАПИТАЛ					
Уставный капитал	80		74	Расчеты по выделенному на отдельный баланс имуществу	Стоимость вкладов товарищей (учитывается на обособленном балансе)
	80		85	Уставный капитал	
Собственные акции (доли)	81		56	Денежные документы	
Резервный капитал	82		86	Резервный капитал	
Добавочный капитал	83		87	Добавочный капитал	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84		88	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Остатки фондов: - накопления; - потребления; - социальной сферы в части: а) образованной из прибыли после уплаты налога на прибыль; б) сумм дооценки объектов социальной сферы; в) безвозмездно полученных объектов и средств; г) объектов и средств, полученных в ходе приватизации
Целевое финансирование	86	По видам финансирования	96	Целевое финансирование и поступления	
Раздел VIII. ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ					
Продажи	90	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 9. Прибыль / убыток от продаж	46	Реализация продукции (работ, услуг)	
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 9. Сальдо прочих доходов и расходов	10	Материалы	Уценка и дооценка материальных ценностей
	91			Реализация и прочее выбытие основных средств	
	91			Реализация прочих активов	
Недостачи и потери от порчи ценностей	94		84	Недостачи и потери от порчи ценностей	Суммы выявленных недостач и потерь от порчи ценностей, по которым пока не приняты решения о порядке списания
.....	95				
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов	89	Резервы предстоящих расходов и платежей	Остатки резервов предстоящих платежей
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов	31	Расходы будущих периодов	Остатки расходов будущих периодов
	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов	83	Доходы будущих периодов	Остатки доходов будущих периодов

Наименование по Новому плану счетов	№	Субсчет	№	Соответствующее наименование по Плану счетов 1991 г.	Переносимое сальдо
		2. Безвозмездные поступления			
		3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы			
		4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей			
Прибыли и убытки	99		80	Прибыли и убытки	
	99		81	Использование прибыли	
Забалансовые счета					
Арендованные основные средства	001		001	Арендованные основные средства	
Товарно — материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002		002	Товарно — материальные ценности, принятые на ответственное хранение	
Материалы, принятые в переработку	003		003	Материалы, принятые в переработку	
Товары, принятые на комиссию	004		004	Товары, принятые на комиссию	
Оборудование, принятое для монтажа	005		005	Оборудование, принятое для монтажа	
Бланки строгой отчетности	006		006	Бланки строгой отчетности	
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007		007	Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008		008	Обеспечения обязательств и платежей полученные	
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009		009	Обеспечения обязательств и платежей выданные	
Износ основных средств	010		014	Износ жилищного фонда	
	010		015	Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов	
Основные средства, сданные в аренду	011		021	Основные средства, сданные в аренду	

ИМЭИ

ИНСТИТУТ МИРОВОЙ ЭКОНОМИКИ И ИНФОРМАТИЗАЦИИ INSTITUTE OF WORLD ECONOMY & INFORMATIZATION

ИМЭИ учрежден **Международной Академией Информатизации** - общественной научной организацией, имеющей более 200 отделений во многих странах мира. Академия является общественным членом ООН и имеет статус наблюдателя I категории при Экономическом и социальном советах ООН.

В рамках своей научной и образовательной деятельности Академия учредила Институт Мировой Экономики и Информатизации - высшее учебное заведение, осуществляющее подготовку специалистов с высшим образованием в области финансов, права, международных экономических отношений. Ректором Института избрана д.э.н., профессор, академик Халевинская Елена Дмитриевна.

ИМЭИ ведет прием студентов для получения высшего образования на 3-х факультетах: учетно-финансовом (УФ), права и международных экономических отношений (МЭО)

Факультет Международных экономических отношений (МЭО).

Факультет готовит специалистов в области внешнеэкономической деятельности предприятий, международной торговли, международного маркетинга. Выпускники факультета ориентированы на руководящие должности в экспортно-импортных, коммерческих, оперативных отделах предприя-

тий и фирм независимо от их формы собственности и организационно-правового статуса. Для студентов Учетно-финансового факультета предусмотрена программа углубленного изучения автоматизированных локальных и глобальных компьютерных систем, финансового менеджмента, страхования, рынка ценных бумаг, международных расчетов и финансирования.

Учетно-финансовый факультет.

Факультет готовит экономистов-финансистов широкого профиля для работы в банках, совместных и иностранных предприятиях, крупных российских фирмах и компаниях. Возможно получение специализаций: "Бухучет в банках", "Бухучет внешнеэкономической деятельности", "Ревизия, контроль, аудит", "Финансы и кредит". Для студентов Учетно-финансового факультета предусмотрена программа углубленного изучения автоматизированных локальных и глобальных компьютерных систем, финансового менеджмента, страхования, рынка ценных бумаг, международных расчетов и финансирования.

Факультет права.

Факультет готовит бакалавров юриспруденции (обучение в течение 4-х лет) и специалистов по гражданско-правовой

специализации (обучение в течение 5 лет). Выпускники факультета могут работать юристами в государственных и негосударственных организациях и предприятиях вне зависимости от их формы собственности и организационно-правового статуса. Для студентов факультета права предусмотрена программа углубленного изучения иностранного языка, а также современных компьютерных технологий и необходимых пакетов прикладных программ.

Для лиц со средним образованием программа бакалавра рассчитана на 4 года, специалиста - на 5 лет.

Для поступающих со **средним профессиональным** образованием разработана сокращенная программа, рассчитанная на 3 года.

Для желающих получить **второе высшее образование** разработана интенсивная программа обучения, рассчитанная на 1-2 года.

Занятия проводятся в дневной, вечерней, заочной и очно-заочной (по субботам) формах.

ИМЭИ постоянно расширяет и укрепляет свою материальную базу. В отдельно стоящем здании ИМЭИ сделан капитальный ремонт, закуплено новое учебное оборудование. Занятия по информатике и вычислительной технике проводятся в современном компьютерном классе, оборудованном персональными компьютерами, замкнутыми в локальную сеть, имеющую выход в Internet.

ИМЭИ пополняет свою библиотеку благодаря собственным закупкам и гуманитарной поддержке Фонда Сороса в рамках программы "Высшее образование", поддержке Американского образовательного центра, издательства "Финансы и статистика", "Юрист", "Гардарика" и других международных и общественных организаций.

Институт привлекает для проведения занятий квалифицированных преподавателей московских вузов, таких как: МГУ, Московский государственный университет коммерции, МГИМО (Университет) и др., а также практических работников Верховного суда РФ, Центрального банка РФ, различных министерств и ведомств, налоговой инспекции и налоговой полиции с целью формирования у студентов не только фундаментальных теоретических, но и практических профессиональных знаний.

Учебный процесс строится с учетом ориентации выпускников ИМЭИ на занятие ответственных должностей в частных, государственных и общественных структурах.

Адрес: Москва, ул. Радио, д.14 (м. "Бауманская", "Курская")

Телефон: 263-76-50, 267-68-60, 267-67-81

ПРАВИЛА ПРИЕМА В ИНСТИТУТ МИРОВОЙ ЭКОНОМИКИ И ИНФОРМАТИЗАЦИИ

Обучение на всех факультетах и по всем формам платное.

Зачисление проводится по результатам собеседования и тестирования.

Заявление о приеме в институт подается на имя ректора с указанием выбранной специальности.

К заявлению прилагаются:

- аттестат о среднем образовании, диплом о среднем специальном или высшем образовании;
- шесть фотографий размером 3x4 см

Поступающий в институт предъявляет паспорт.

Углубленное изучение иностранного языка и компьютерных технологий.

Английский язык для INTERNET

Государственный диплом

Отсрочка от армии

Для школьников старших классов

- специализированные классы;
- по системе школа – ВУЗ;
- подготовительное отделение.

Адрес: Москва, ул. Радио, д.14 (ст. м. «Бауманская», «Курская»)

Телефоны: (095) 267-67-81

(095) 267-68-80

(095) 263-76-50

ГОТОВИМСЯ К ПЕРЕХОДУ НА НОВЫЙ ПЛАН СЧЕТОВ 166

ПРАКТИКУМ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ НА НОВОМ ПЛАНЕ СЧЕТОВ Паркшеян Х.Р., к.э.н., доцент 166

- [1. УЧРЕЖДЕНИЕ ПРЕДПРИЯТИЯ 166](#)
- [2. ОРГАНИЗАЦИЯ ПРОИЗВОДСТВА 167](#)
- [3. НОРМАТИВНО-ТЕХНИЧЕСКАЯ ПОДГОТОВКА ПРОИЗВОДСТВА 170](#)
- [4. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА 173](#)
- [5. УЧЕТ КАПИТАЛОВ И ИНВЕСТИЦИЙ 175](#)
- [6. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ 179](#)
- [7. УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ 182](#)
- [8. УЧЕТ ОПЛАТЫ ТРУДА 186](#)
- [9. УЧЕТ ИЗДЕРЖЕК ПРОИЗВОДСТВА 189](#)
- [10. КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ 199](#)
- [11. УЧЕТ ПРОДУКЦИИ И ПРОДАЖ 204](#)
- [12. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ, РАСЧЕТНЫХ И КРЕДИТНЫХ ОПЕРАЦИЙ \(ВКЛЮЧАЯ ВАЛЮТНЫЕ\) 208](#)
- [13. УЧЕТ ФОНДОВ И РЕЗЕРВОВ, АРЕНДНЫХ ОПЕРАЦИЙ 216](#)
- [14. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ 223](#)
- [15. БУХГАЛТЕРСКО-ФИНАНСОВЫЙ АНАЛИЗ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ 231](#)