

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ, МОЛОДЕЖИ И
СПОРТА УКРАИНЫ
ХАРЬКОВСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ИМЕНИ
В.Н.КАРАЗИНА

Экономический факультет

Кафедра статистики, учета и аудита

Отчет по практике

По дисциплине: «Финансовый учет»

**По предприятию: ЗАО «Барвенковский машиностроительный
завод»**

Выполнила
студентка 4 курса
Группа ЭА-41
Артюх Ксения
Проверила
Косатая И.А

Харьков 2015

ВВЕДЕНИЕ

Практика - одна из важнейших составляющих профессиональной подготовки студента. Практика является составной частью основной образовательной программы высшего профессионального образования.

Цель практики - закрепить теоретические знания, полученные в ходе изучения общепрофессиональных и специальных дисциплин специальности «Учет и аудит», ознакомиться с системой практической работы и приобрести необходимые навыки в области организации и постановки бухгалтерского учета на предприятии.

Главной целью отчета по производственной практике является систематизация теоретических знаний, полученных в вузе по специальности и приобретение практического профессионального опыта.

Объектом исследования данной работы является ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод».

Предметом исследования является финансово-хозяйственная деятельность ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод».

Основными задачами практики являются:

- систематизация теоретических знаний и углубление профессиональной подготовки специалистов,
- изучение финансово-кредитных отношений хозяйствующего субъекта;
- сбор и анализ материалов для курсовых и дипломной работы;

Информационной базой для анализа финансово-хозяйственной деятельности и разработки предложений по укреплению финансового состояния и улучшению экономических показателей деятельности хозяйствующего субъекта являются стандартные формы бухгалтерской отчетности ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод».

РАЗДЕЛ 1. УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ.

1.1 Производственные запасы и задачи их учета.

Элементом материального производства является использование предметов труда, из которых под влиянием живого труда и средств труда создаются новые продукты — готовая продукция предприятия. Материалы, используемые предприятием, являются носителями прошлого труда, вложенного на предыдущих стадиях добычи и обработки. Одной из отличительных особенностей промышленного потребления предметов труда является то, что они сразу в одном производственном цикле входят в состав продукции и стоимость их целиком включается в затраты на производство. При этом предметы труда меняют свою натурально-вещественную форму. Предметы труда приобретаются у поставщиков и оплачиваются из оборотных средств. Таким образом, ежедневная потребность в предметах труда на функционирующем предприятии позволяет зачислить их в состав материальных оборотных средств предприятия и рассматривать как текущие активы.

В состав предметов труда входят:

- топливо;
- полуфабрикаты;
- сырье;
- материалы;
- энергия.

Их приобретение, хранение и использование имеют особенности. Некоторые предметы труда не имеют вещественной формы и не могут храниться на складе.

Некоторые предметы, имеющие вещественную форму, не хранятся из условий их поставки: магистральный газ, вода.

Те производственные запасы, которые подлежат хранению, должны быть запасены в размере минимальных потребностей. То есть предприятие должно стремиться работать «с колес».

Хранение предметов труда в виде запасов на складе сопряжено с дополнительными затратами. Приобретение материалов в запас приводит к иммобилизации оборотных средств.

Перед бухгалтерским учетом производственных запасов стоят следующие задачи:

- контроль за сохранностью запасов на складах;
- контроль за состоянием складских запасов;
- документальное оформление всех операций по поступлению и расходу производственных запасов;
- выбор обоснованной учетной политики в отношении метода оценки материалов;
- определение всех затрат, связанных с приобретением запасов;
- списание стоимости израсходованных материалов на затраты предприятия и в себестоимость продукции.

Для обеспечения учета материалов на должном уровне должны соблюдаться определенные условия:

- хранение материалов должно осуществляться в складских помещениях, приспособленных к определенным их видам;
- прием и отпуск ценностей должны измеряться, для чего склады должны обеспечиваться весоизмерительными приборами;
- с работниками складов необходимо заключать договоры о материальной ответственности.

1.2 Классификация производственных запасов.

Все запасы предприятия можно разделить на три группы:

- производственные запасы,
- готовая продукция,
- НЗП.

В зависимости от роли, которую играют производственные запасы, они могут подразделяться на группы:

- сырье и материалы;

- покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия;
- топливо;
- тара и тарные материалы;
- строительные материалы;
- материалы, переданные в переработку;
- запасные части;
- отходы.

Классификация производственных запасов осуществляется по многим признакам.

Есть общая классификация, отражающая единые признаки группировки. Самый общий классификационный признак — по функциональной роли материалов.

Сырье составляет основу продукта и является основой сельского хозяйства (хлопок, шерсть, зерно и др.) и продукцией добывающих отраслей.

Материалы — это продукция перерабатывающих отраслей. Они делятся на основные и вспомогательные.

Основные — являются составляющей готовой продукции, то есть их использование предусмотрено технологией. Они занимают значительный удельный вес в себестоимости.

Вспомогательные материалы не входят вещественно в состав продукции, а способствуют процессу производства, обеспечивают обслуживание оборудования или передают внешний вид продукции, не влияя при этом на технические параметры.

Полуфабрикаты — материалы, прошедшие часть обработки или даже сборки, они целиком входят в изготавливаемую продукцию, могут быть собственного производства и покупными (чугун, шины).

Топливо — это своеобразный вид вспомогательных материалов, но выполняющий специфическую функцию. То есть оно может быть:

- технологическим (участвующим в технологическом процессе);
- двигательным;

– хозяйственным.

Виды топлива: твердое, жидкое, газообразное.

Тара и тарные материалы предназначаются для упаковки готовой продукции (мешки, ящики). Тара, используемая для измерения и хранения ценностей в цехах, к этой группе не относятся и являются инвентарем.

Запасные части имеют особое назначение и используются для замены отдельных частей оборудования в процессе ремонта.

Отходы своего производства — это остатки материалов, которые могут быть использованы в производстве, в подсобных хозяйствах или реализованы на сторону (обрезки, стружка, лоскут). Отходы учитываются по пониженным ценам в том случае, если имеют потребительскую стоимость. Отходы, не имеющие потребительской стоимости или не поддающиеся оценке, не являются объектом бухгалтерского учета.

Классификация по функциональному признаку лежит в основе учетных группировок.

В плане счетов на основании этой группировки построены субсчета по счету 20 «Производственные запасы».

На крупных предприятиях информация по субсчетам детализируется по группам материалов (черные и цветные металлы) и по номерам складов, где они хранятся.

Каждая группа, в свою очередь, состоит из определенных видов, типов, размеров и марок. Каждая такая разновидность может иметь разную натуральную единицу измерения и разную цену, поэтому каждой марке, типа, размера материала присваивается номенклатурный номер по определенной системе нумерации.

Осуществляющаяся таким образом классификация по субсчетам, укрупненным группам, складам производится на предприятии в виде определенной номенклатуры.

Этот систематизированный справочник сочетается, если возможно с закрепленной оценкой, носящей название учетной цены. Такой справочник

называется «Номенклатура-ценник». Разделяется он с учетом конкретных особенностей предприятия.

В соответствии с этой группировкой ведется сортовой учет производственных запасов, то есть учет по каждому типоразмеру, сорту только в натуральном или натурально-стоимостном выражении.

На любом предприятии существует особая форма МБП. К ним относятся:

- хозяйственный и производственный инвентарь;
- спецодежда, спец. обувь, срок использования которых менее одного года.

По своей экономической природе они являются средствами труда, однако в целях упрощения учета, они приравниваются к оборотным средствам и составляют особую группу производственных запасов. Их учитывают по однородным группам, которые шифруются в номенклатуре-ценнике также как остальные виды производственных запасов.

3. Оценка и принципы учета запасов.

Основы оценки производственных запасов определены в П(С)БУ 9 «Запасы». Запасы признаются активами, то есть отражаются в балансе если:

- стоимость их может быть достоверно определена;
- если существует вероятность того, что предприятие в будущем получит экономические выгоды от их использования.

Согласно П(С)БУ 9 выделяются два момента в оценке производственных запасов:

- на дату составления баланса;
- оценка при выбытии запасов.

На дату составления баланса производственные запасы должны отражаться по наименьшей из двух оценок:

- первоначальная стоимость (себестоимость изготовления);
- чистая стоимость реализации.

Отражение в балансе запасов по чистой стоимости реализации используется в торговле, а на промышленных предприятиях запасы отражаются по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость складывается по-разному в зависимости от источника поступления запасов (приобретение за плату, взнос в уставной капитал, результат собственного производства, обменные операции и безвозмездное получение).

Первоначальная стоимость, приобретенных за плату производственных запасов включает покупную стоимость ТЗР, комиссионные, уплаченные посредникам, таможенные сборы и пошлины.

Если запасы приходятся как взнос в уставный капитал, в результате обменных операций, или в связи с бесплатным получением, то первоначальная стоимость таких запасов устанавливается на уровне справедливой стоимости. Справедливая стоимость — это согласованная стоимость, которая признана заинтересованными осведомленными и независимыми сторонами, участвующими в этой сделке.

Текущая оценка или оценка по учетным ценам используется для ежедневного отражения движения материалов. Она используется при таксировке количественных данных в первичных документах по движению материалов.

Таким образом, текущая оценка необходима для денежного выражения движения материалов в течение месяца. Согласно П(С)БУ 9 оценка материалов при их выбытии (отпуск в производство, продажа, бесплатная передача) может осуществляться по одному из следующих методов:

- метод идентифицированной себестоимости соответствующей единицы запасов;
- метод средневзвешенной себестоимости;
- метод FIFO;
- метод LIFO;
- метод нормативных расходов.

Первый метод применяется при отпуске запасов, предназначенных для выполнения специальных заказов и проектов. Он используется в отношении тех материалов, которые могут быть заменены другими. Этот метод применяется в отношении запасных частей и комплектующих изделий.

Метод средневзвешенной себестоимости. При этом методе оценка производится по каждой единице запасов путем деления себестоимости полного объема запасов в суммарном выражении с учетом сальдо начального на общее количество запасов и поступивших за месяц.

Метод FIFO базируется на предположении, что запасы используются в той последовательности, в которой они поступают на предприятие, это значит, что запасы, которые отпускаются в производство, оцениваются по себестоимости первых по времени поступления запасов. То есть по принципу «первым пришел, первым ушел».

Метод LIFO является противоположным методу FIFO. Он базируется в последовательности обратной их поступлению на предприятие. Это значит, что запасы, которые отпускаются в производство, оцениваются по себестоимости последних по времени поступления запасов, т.е. действует принцип «последним пришел, первым ушел».

Метод нормативных расходов базируется на применении норм расходов материалов на единицу продукции. Он удобен в машиностроении, мебельной, швейной, кожевенной, пищевой промышленности при массовом и серийном производстве разнообразной и сложной продукции, с большим количеством деталей и узлов.

Условием применения этого метода является постоянно пересматриваемые технологическим и плановым отделом нормы расхода и разработка нормативных калькуляций.

В отношении первого и последнего метода оценки существуют строгие ограничения. Выбор удобного метода оценки, который будет записан в учетную политику предприятий, может быть сделан из 2, 3, 4 метода.

Оценка материалов по средневзвешенной себестоимости является традиционной для отечественной учетной практики, т.е. он удобен и привычен.

Метод FIFO отличается простотой, однако может привести к неоправданному завышению прибыли, если это повлияет на величину налогооблагаемой прибыли, то данный фактор, многими предприятиями рассматривается как препятствие в применении метода FIFO.

На тех предприятиях, где используется скоропортящееся сырье и материалы, применение данного метода оправдано. Многие предприятия в условиях инфляции этот метод не используют.

Метод LIFO позволяет наиболее достоверно определять прибыль, исходя из реальных экономических условий функционирования предприятия. То есть этот метод удобен в условиях инфляции.

Использование методов FIFO и LIFO требует организации партийного учета производственных запасов. Для большинства предприятий это сложно.

Все предложенные П(С)БУ методики оценки исходят из того, что оценка базируется на всех издержках, понесенных в тот или иной период времени, т.е. на прошлых издержках.

Оценка по фактическим издержкам, определяемым по прошлым затратам в условиях рынка может не соответствовать реальной сегодняшней стоимости не только остатков, но и израсходованных материалов. Особенно это может проявляться в условиях инфляции, но не менее важно, когда происходит снижение стоимости запасов из-за их старения.

МСБУ предусматривают оценку по ценам, которые были бы не ниже рыночной стоимости. Для установления таких цен нужны специальные расчеты. Эти расчеты помогают закрепить стандартную учетную цену, для текущего отражения движения материальных ценностей не должна быть выше их рыночной стоимости. В этом проявляется действие принципа осторожности.

1.4 Документирование и оперативный учет движения производственных запасов.

Материалы хранятся на складе под ответственностью кладовщика, с которым заключен договор о полной материальной ответственности.

Приобретение материалов у поставщиков осуществляется на основе заключенных договоров.

Выполнение договоров поставки по срокам, количеству, ассортименту учитывается службой МТС (материально-технического снабжения). Поставщик отпуск или отгрузку сопровождает выпиской счетов фактур и транспортных документов (товаротранспортные накладные).

На складе покупателя кладовщик проверяет, взвешивает и пересчитывает принимаемые ценности. На фактическое количество поступивших материалов кладовщик составляет приходный ордер (однострочный, многострочный).

При недостатке материала составляется приемный акт. Для составления акта создается комиссия. В ее состав должен входить представитель поставщика, транспортные организации или третьей незаинтересованной стороны (исполкома).

В том случае, если обнаружена недостача по вине поставщика или транспортной организации, этот акт является основанием для предъявления претензии.

Прием ценностей кладовщиком может осуществляться у экспедитора (работника данного предприятия) или у представителя поставщика. Предварительно экспедитору выписывается доверенность, по которой он получает грузы на складе поставщика или от транспортной организации.

Принятые по приходным ордерам или актам материалы, кладовщик отражает в карточке складского учета. Карточка складского учета является регистром аналитического учета производственных запасов. Для каждого отдельного вида, марки, типоразмера материала заводится отдельная карточка.

Карточка выписывается бухгалтером материального отдела и передается на склад кладовщиком. Записи в карточку делаются на основании первичных документов. По поступившим ценностям, их количество отражается в графе приход и тут же по этой строке выводится сальдо.

Материалы, хранящиеся на складе, постоянно отпускается на производственные и прочие нужды предприятия. Каждая операция отпуска обязательно фиксируется в первичном документе.

Существует два основных вида расходных документов: требование, лимитно-заборная карта.

Требование используется для оформления разового отпуска материалов, чаще всего — вспомогательных материалов, а также запасных частей. Требования могут быть однострочными и многострочными.

Требования выписываются цехом в двух экземплярах. Затем они проверяются в отделе снабжения, с целью уточнения номенклатурного номера.

При отпуске кладовщик в двух экземплярах требования отражает фактически отпущенное количество товара. Один экземпляр требования остается у кладовщика, а другой — у представителя цеха.

Лимитно-заборную карту используют для многократного отпуска одного и того же материала в течение месяца. Она выписывается плановым отделом до начала месяца в двух экземплярах для цеха и склада. Исходя из производственной программы, в ней определен месячный лимит отпуска или забора материалов. Каждая операция отпуска фиксируется в двух экземплярах карты и тут же отмечается остаток лимита. Удобство лимитно-заборных карт в том, что сокращается количество выписываемых расходных документов и контролируется фактический отпуск материалов.

Если при отпуске материалов возникают разного рода отклонения (замена одного материала другим, сверхлимитный отпуск для ликвидации аварий), то выписывается «сигнальное» требование с визой главного инженера.

Отпуск материалов на сторону в порядке реализации отражается в накладных, которые выписываются отделом сбыта. Накладная выписывается в трех, четырех или пяти экземплярах, два из которых остаются на данном предприятии: один у кладовщика, а второй на проходной.

Карточка складского учета является регистром аналитического учета материалов, она может вестись кладовщиком только в количественном или количественно- суммовом выражении.

Из карточек составляется картотека, которая находится на складе у кладовщика.

Ежедневно или раз в пять дней кладовщик сдает в бухгалтерию для проверки все первичные документы, которые оправдывают его действия с материалами.

Документы передаются в бухгалтерию при реестре.

В конце месяца кладовщик заполняет сальдовую ведомость, в нее заносятся по каждому виду, типоразмеру материалов (то есть по каждому номенклатурному номеру) количественные остатки из карточек складского учета.

Сальдовая ведомость заводится на год и заполняется один раз в месяц. Если на складе ведется учет в количественно-стоимостном выражении, то вместо сальдовой ведомости кладовщик заполняет оборотную ведомость.

Сальдовая ведомость передается бухгалтеру материального отдела для контроля.

1.5 Бухгалтерский учет поступления производственных запасов и расчетов с поставщиками

Потребность в материальных ресурсах определяется плановым отделом предприятия, исходя из производственной программы.

Их приобретают:

- непосредственно у поставщика;
- в порядке биржевой очереди;
- за счет централизованных поставок (госзаказ).

Отношения с поставщиками регулируются договорами. При исполнении договорных условий поставщик выписывает на отгруженные ценности товарные и платежные документы (счета-фактуры, платежные требования).

Эти документы поступают в отдел снабжения покупателя, где они проверяются, регистрируются и акцептуются.

После регистрации им присваивается внутренний номер, и они передаются в бухгалтерию для оплаты.

Квитанции и товарно-транспортные накладные, поступившие от поставщика, передаются в экспедиционный отдел для получения грузов.

После оприходования груза на склад в бухгалтерию для оплаты.

Квитанции и товаротранспортные накладные, поступившие от поставщика, передаются в экспедиционный отдел для получения грузов.

После оприходования груза на склад в бухгалтерию поступает приходный ордер или акт. В бухгалтерии учет расчетов с поставщиками ведется на пассивном счете 63 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». По кредиту этого счета отражается долг поставщикам, а по дебету — его уменьшение в связи с оплатой. Кредитовое сальдо по сч. 63 означает задолженность поставщику по неоплаченным счетам.

Если материальные ценности были оприходованы под ответственность кладовщика до того, как поступили сопроводительные документы, то такие материальные ценности называются неотфактурированными поставками.

Для учета расчетов с поставщиками по сч. 63 предназначен регистр, в котором совмещен аналитический и синтетический учет — это журнал-ордер

По каждой аналитической позиции приводятся данные по каждому счету поставщика и документу, подтверждающему оприходование ценностей, поступивших от него.

Открывается журнал-ордер суммами незаконченных расчетов с поставщиками с прошлого месяца. Это незавершенные расчеты по акцептованным счетам и неотфактурированные поставки.

Во втором разделе журнала-ордера отражаются данные по счетам-фактурам по ценностям, поступившим в отчетном месяце.

По каждому счету поставщика отражается его номер, название поставщика, учетная стоимость поступивших ценностей, сумма к оплате, расписанная по позициям:

- за товар;
- НДС;
- за тару;
- ТЗР; и т. д.

В конце строки отражаются отметки об оплате (№ корсчета, дата выписки банка, перечисленная сумма).

При расчетах с поставщиками могут быть выявлены недостачи или излишки фактически поступившего количества по сравнению с данными поставщика. Излишки расцениваются по договорным или учетным ценам, приходуются и отражаются как неотфактурированная поставка. Отдел снабжения извещает поставщика.

Если при приемке обнаружена недостача по вине поставщика, то на основании акта поставщику предъявляется претензия.

Претензионное письмо составляет юрист, и он рассчитывает сумму претензии.

Суммы претензий и неотфактурированных поставок отражаются в обособленных графах журнала-ордера.

Таким образом, для учета расчетов с поставщиками предназначен комбинированный реестр, в котором синтетический учет совмещен с аналитическим. Поступившие ценности показываются в разрезе синтетических счетов и субсчетов, при этом используются два вида оценки:

- 1) Цены поставщика.
- 2) Учетная (текущая) цена.

Все корректировочные записи в журнале-ордере делаются в конце месяца.

Итоговые показатели журнала-ордера являются показателями синтетического учета по расчетам с поставщиками за поступившие от них ценности.

Согласно Закону «О налоге на добавленную стоимость» действует порядок, при котором бюджет обязан возместить покупателю часть дополнительно уплаченной суммы за приобретенные материалы. НДС уплачивается по ставке 20 %.

Поставщик в счете-фактуре указывает сумму к оплате с учетом НДС, и при этом выписывает налоговую накладную, где эта сумма еще раз дублируется.

Расчеты с бюджетом по НДС ведутся на пассивном счете 64. Суммы, подлежащие возмещению предприятиям из бюджета, отражаются по дебету сч. 64.

Итоговые суммы журнала-ордера № 6 отражаются в учете следующими проводками.

1) Оприходованы на склад поступившие от поставщиков:

	Д ^т 201 К ^т 63 à счета без НДС
—	Д ^т 64 К ^т 63 НДС
—	Д ^т 203 К ^т 63 à счета без НДС
топливо	Д ^т 64 К ^т 63 НДС
—	Д ^т 207 К ^т 63 à счета без НДС
запчасти	Д ^т 64 К ^т 63 НДС
тара	Д ^т 204 К ^т 63 (НДС не накручивается)

Если поставщик в счет-фактуру включил согласно договору ТЗР, то они учитываются на сч. 20, но либо на отдельном аналитическом счете, либо на том же, где учтены ценности, поступившие от него.

2) Отражена сумма ТЗР, включенная в счет-фактуру поставщика:

Д^т 20/ТЗР К^т 63

Д^т 64 К^т 63

При приобретении электроэнергии, магистрального газа, воды, не подлежащих хранению, в учете их оприходование по инвентарным счетам не отражается.

По этим ценностям их приобретение и расходование отражается одновременно.

3) Акцептован счет энергосбыта за энергию потребленную:

– на технологические цели:	Д ^т 23 К ^т 63 à счета без НДС
	Д ^т 64 К ^т 63 НДС
– на освещение цехов:	Д ^т 91 К ^т 63 à счета без НДС
	Д ^т 64 К ^т 63 НДС
– для нужд общезаводских служб:	Д ^т 92 К ^т 63 à счета без НДС
	Д ^т 64 К ^т 63 НДС

При заготовлении производственных запасов у предприятия возникают расходы по оплате услуг транспортных организаций, кроме тех, которые включены в счет поставщика.

Расчеты с такими организациями ведутся на счете 685.

4) Акцептован счет автобазы за оказанные транспортные услуги по перевозке сырья, материалов, топлива, запчастей и т. д.:

Д^т 20 К^т 372 à счета без НДС

Д^т 64 К^т 372 НДС

Обнаруженные при приемке излишки отражаются проводкой:

Д^т 20 К^т 63

Суммы недостач по вине поставщика, в том случае, если ему выставлена претензия, отражаются проводкой:

Д^т 374 К^т 63

1.6. Бухгалтерский учет движения производственных запасов

Первичные документы по движению материалов поступают в бухгалтерию со склада и из цехов. Здесь они группируются по складам, по синтетическим счетам, субсчетам и шифрам затрат.

Итоги группировки первичных документов по приходу отражаются в ведомости прихода материалов. Аналогично, по расходным документам составляется ведомость расхода.

Итоги этих ведомостей являются основанием для обобщения данных о движении материалов в сводной оборотной ведомости № 10 «Движение материальных ценностей в денежном выражении».

Ведомость состоит из трех разделов. В ней формируются показатели о движении материалов в стоимостном выражении в разрезе отдельных групп, субсчетов и счетов.

В разделе 1 приводятся данные о движении материалов по складам без разбивки по счетам и группам.

В разделе 2 приводятся показатели по поступившим материальным ценностям в разрезе групп, счетов и субсчетов. Показатели этого раздела приводятся в учетных ценах и по фактической себестоимости изготовления (т. е. по первоначальной стоимости), т. е. здесь показываются суммы ТЗР.

В разделе 3 показывается расход материалов, их остатки на складах в разрезе групп, счетов субсчетов в 2-х оценках:

- 1) По учетным ценам (FIFO, LIFO, средневзвешенной и т. д.).
- 2) По фактической себестоимости, т. е. с учетом доли ТЗР.

Показатели ведомости в отношении учетной стоимости оставшихся на конец месяца материальных ценностей по складам сверяются с протаксированными остатками сальдовой ведомости. Так контролируется соответствие данных складского и бухгалтерского учета.

Параллельно бухгалтер осуществляет группировку расходных документов по направлениям затрат (производство изделий «А», «Б», «В»;

административные нужды; сбытовые нужды; исправление брака; социальные нужды; ликвидация последствий чрезвычайных событий и т. д.).

Распределение стоимости израсходованных материалов по учетным ценам по синтетическим счетам и субсчетам производится в разработочной таблице № 1.

Здесь же показывается распределение суммы ТЗР.

Показатели разработочной таблицы № 1 являются основанием для составления проводок по списанию материалов и ТЗР.

Эти проводки при журнально-ордерной форме учета отражаются в журналах-ордерах.

Все операции по расходованию производственных запасов и их списанию в связи с реализацией, безвозмездной передачей и утерей отражаются на крупных предприятиях на счетах класса 9. Исключением является расход материалов на технологические цели основного и вспомогательного производства; в этом случае используются счета 23, 24.

1) Отпущены материалы (сырье, топливо) на технологические цели основного и вспомогательного производства (Д^т. 23 К^т 20).

2) Отпущены материалы на исправление забракованной продукции (Д^т 24 К^т 20).

3) Отпущены вспомогательные материалы (топливо, запчасти, тара) на общецеховые нужды (Д^т 91 К^т 20).

4) Отпущены материальные ценности для нужд общезаводских подразделений (Д^т 92 К^т 20).

5) Отпущены тара и тарные материалы для затаривания готовой продукции на складе (Д^т. 93 К^т 20).

6) Отпущены материалы на социальные нужды предприятия (Д^т 94 К^т 20).

7) По накладным списаны отпущенные материалы в связи с их реализацией на сторону (Д^т 90 К^т 20).

8) Отпущены материалы на работы по освоению новых видов продукции (Д^т 39 К^т 20).

ТЗР, учтенные на обособленном аналитическом счете по счету 20 списываются пропорционально стоимости отпущенных материалов по учетным ценам. Для обеспечения пропорциональности рассчитывается процент ТЗР:

$$\%TЗР = \frac{C_{\text{н}}TЗР + \text{Приход } TЗР \text{ за месяц}}{C_{\text{н}}\text{материалов} + \text{Приход материалов по учетным ценам}} \cdot 100\%$$

При помощи найденного процента определяется сумма ТЗР:

$$\sum TЗР = \sum \text{израсходованных материалов по учетным ценам} \times \%TЗР$$

Найденные таким образом суммы ТЗР списываются проводками, исходя из проводок, составленных по израсходованным материалам:

Д^т 23, 24, 39, 90, 91, 92, 93, 94, 99 К^т 20/ТЗР

Таким образом, в результате по дебету счетов затрат в два этапа отражается учетная стоимость израсходованных материалов и соответствующая доля ТЗР, т. е. израсходованные материалы показываются по фактической себестоимости.

Движение МБП отражается точно так же, как и материалов, но по счету 22.

1.7 Отражение в учете инвентаризации производственных запасов

Уточнение фактического наличия материалов и других видов производится методом сплошной или выборочной инвентаризации.

Инвентаризацию проводит инвентаризационная комиссия, создаваемая по приказу руководителя или контролирующих организаций, имеющих на это право.

Инвентаризация проводится по следующим причинам:

- 1) При смене материально-ответственных лиц.
- 2) При передаче имущества в аренду или при приватизации предприятия.
- 3) В случае пожара или стихийных бедствий.
- 4) По требованиям контролирующих организаций.
- 5) При установлении фактов хищений и злоупотреблений.
- 6) Плановая ежегодная инвентаризация.

До начала инвентаризации в карточках складского учета должны быть выведены количественные остатки. Все первичные документы должны быть переданы в бухгалтерию и обработаны. Факт сдачи всех документов подтверждается распиской.

Инвентаризационные описи составляются по результатам фактического пересчета.

Их данные сверяются с учетными данными, подготовленными бухгалтером. По тем позициям, по которым обнаружены расхождения, составляется сличительная ведомость. В ней отражается по каждой позиции недостача или излишек.

По результатам сличительной ведомости проводится взаимный зачет излишков и недостач, являющихся результатом пересортицы.

После отражения пересортицы подсчитывается недостача или излишек. Излишки должны быть оприходованы как доход предприятия, а недостачи рассматриваются комиссией с целью определения их причин:

- 1) Естественная убыль при хранении на складе.
- 2) Порча при хранении сверх норм естественной убыли.
- 3) Недостача.

Решение комиссии по поводу излишков и недостач, а также их причин фиксируется в протоколе заседания инвентаризационной комиссии и в акте по результатам инвентаризации. К акту прикладывается объяснительная записка материально-ответственного лица.

Правила проведения инвентаризации регламентированы Основными положениями по инвентаризации.

Порядок расчета величины ущерба от порчи и хищений регламентирован

Постановлением КМУ о 22.01.96 № 116 «Порядок определения размера убытков от хищения, недостачи, уничтожения (порчи) материальных ценностей».

Выявленные излишки приходуются; недостачи в пределах норм естественной убыли списываются на расходы предприятия, а похищенные ценности должны быть возмещены по сумме ущерба.

Согласно Порядку № 116 размер убытков от хищения, недостачи, порчи материальных ценностей определяется по балансовой стоимости, но не ниже 50 % их балансовой стоимости.

Размер ущерба определяется по формуле:

$$P_{\text{ущерба}} = [(B_{\text{ст}} - A) \cdot I_{\text{инф}} + \text{НДС} + \text{АС}] \cdot K, \text{ где}$$

$B_{\text{ст}}$ — балансовая стоимость похищенного или уничтоженного объекта на момент установления факта недостачи;

A — сумма амортизационных отчислений, начисленных по объекту до момента обнаружения недостачи;

$I_{\text{инф}}$ — общий индекс инфляции, рассчитанный Министерством статистики;

H — сумма НДС, рассчитанного в размере 20 % от всего ДС — предыдущего выражения;

A — акцизный сбор исходя из установленных ставок на подакцизные С — материальные ценности;

K — коэффициент увеличения.

Размер ущерба отражается в БУ в том случае, если недостача превышает норму естественной убыли. Если недостача сверх норм естественной убыли произошла по вине неустановленных лиц или суд отказал во взыскании с материально-ответственных лиц, то такая недостача по истечению установленного срока списывается по решению судебных органов на финансовые результаты деятельности предприятия.

В том случае, если установлено виновное лицо, то сумма недостачи в размере ущерба отражается как дебиторская задолженность виновного лица. Оно обязано погасить недостачу однократно или путем регулярных возмещений в кассу предприятия или путем удержания из зарплаты виновника. Если виновное лицо не дает письменного согласия на удержание, то администрация должна обратиться в судебные органы.

Для обращения администрации в суд по вопросам возмещения ущерба установлены следующие сроки:

- 1) За ущерб, причиненный при выполнении служебных обязанностей — 1 месяц со дня выявления ущерба.
- 2) Во всех других случаях — 1 год.

Днем выявления ущерба является дата акта инвентаризационной комиссии.

В бухгалтерском учете для отражения результатов инвентаризации, в том случае, если ими являются недостачи, предусмотрены специальные счета: 375 «Расчеты по возмещению материального ущерба» и 947 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

В забалансовом учете в течение законодательно определенного срока отражаются суммы невозмещенных недостач и потерь от порчи ценностей. Для этой цели служит забалансовый счет 072.

Сумма ущерба, по которому определено виновное лицо, и вина им признана, рассматривается как доход предприятия и отражается на счетах класса 7.

Однако не вся сумма ущерба будет реальным доходом предприятия. Согласно методу начисления, доход и обязательства признаются не в момент движения денежных средств, а в момент определения суммы. По этому рассчитанный размер ущерба сразу будет расписан проводками в зависимости от того, чьим доходом является каждая составляющая его суммы.

Система бухгалтерских записей по учету результатов инвентаризации

1) Оприходованы материалы, топливо, обнаруженные в ходе инвентаризации (Д^т 20 К^т 719).

2) В результате инвентаризации обнаружена недостача материалов по учетным ценам (Д^т 947 К^т 20) — 100, в т. ч. 20 — в пределах норм, и 80 — сверх норм.

3) Учтена на забалансовом счете сумма недостачи по учетным ценам, подлежащая возмещению (Д^т 072) — 80.

4) Отражена сумма, подлежащая возмещению виновным лицом, в том случае, если оно установлено (Д^т 375 К^т 746)

$$\text{à} = (80 \cdot 1,15 + 18,4 + 0) \cdot 2 = 220,8.$$

5) Уменьшается сумма начисленного дохода на величину налогового обязательства по НДС (Д^т 746 К^т 641) — 36,8.

6) Подлежит перечислению в бюджет сумма разницы между суммой возмещения, проиндексированной учетной стоимостью недостачи и уже отраженной суммы НДС (Д^т 746 К^т 642) — 92,0.

7) Оприходованы в кассу суммы, поступившие от виновника (Д^т 301 К^т 375) — 220,8

8) Перечислены суммы в бюджет (Д^т 641 К^т 311 36,8; Д^т 642 К^т 311 92,0).

9) Списана с забалансового счета сумма недостачи (К^т 072) — 80.

10) Списаны расходы, возникшие в результате инвентаризации на финансовые результаты (Д^т 793 К^т 947) — 100,0

11) Списаны доходы, возникшие в результате возмещения недостач (Д^т 746 К^т 793) — 92,0.

12) Определен финансовый результат от отражения в учете недостачи по результатам инвентаризации (Д^т 442 К^т 793) — 8,0.

13) Списаны доходы в сумме оприходованных излишков (Д^т 719 К^т 793) — 20,0.

14) Списан на прибыль финансовый результат от оприходования излишков (Д^т 793 К^т 441) — 20,0.

В том случае, если виновное лицо не обнаружено или судебными органами отказано в возмещении, 375 счет не открывается, т. к. он может вестись только в разрезе фамилий конкретных виновников. В этом случае сумма недостачи по учетным ценам, учтенная на счете 947, будет списана на счет 79.

1.8 Учет переоценки производственных запасов

Переоценка производственных запасов производится по решению руководства предприятия с целью приведения оценки к реальной стоимости в сегодняшних рыночных условиях, т. е. к справедливой стоимости.

Переоценка в сторону увеличения производится в основном в результате действия инфляционных процессов в экономике.

Уценка производится в связи с потерей части стоимости из-за старения запасов, изменения конъюнктуры рынка, в связи с потерей потребительских свойств из-за чрезвычайных обстоятельств и производственных аварий.

Переоценка проводится по приказу руководителя предприятия, и для выполнения этого процесса создается комиссия.

Обязательным этапом является инвентаризация. Проводится она по стандартным правилам, но пересчету подвергаются лишь ценности, отраженные в приказе директора. Заканчивается инвентаризация составлением акта. После того, как учетные данные приведены в

соответствие с фактическим наличием ценностей, в акте переоценки производится расчет новой стоимости и суммы уценки или дооценки.

К акту переоценки прилагается ведомость переоценки, куда заносят все позиции, в разрезе номенклатурных номеров переоцениваемых запасов.

В приказе директора должен быть указан источник финансирования переоценки.

Если переоценка производится по решению правительства, то в Указе Президента или других нормативных актах источником финансирования определяются: средства бюджета, уставный капитал предприятия, собственные средства предприятия.

Переоценка, проводимая по решению руководства предприятия, финансируется за счет собственных средств предприятия:

- финансовые результаты текущего периода;
- финансовые результаты предыдущих периодов;
- средства целевого финансирования;
- остатки фондов экономического стимулирования.

Уценка на тех предприятиях, где переоценка проведена по решению администрации, признается расходами предприятия, а дооценка признается доходом предприятия.

Доходы и расходы, возникающие в результате переоценки, признаются в том периоде, который соответствует дате акта.

В учете отражается не стоимость по новым ценам, а лишь разницы между новой и старой стоимостью, т. е. суммы уценки или дооценки.

Если дооцениваются производственные запасы, появившиеся в результате вноса в уставный капитал, то увеличивается дополнительный капитал, что отражается на счете 42.

Система бухгалтерских записей по учету переоценки

- 1) Отражена дооценка производственных запасов:
 - относимая на увеличение дополнительного капитала (Д^Т 20 (22) К^Т 423);

- относимая на финансовые результаты (Д^Т 20, 22 К^Т 745).
- 2) Уценка отражена в составе расходов предприятия (Д^Т 946 К^Т 20, 22).

РАЗДЕЛ 2. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В КАССЕ НА ПРИМЕРЕ ЗАО «БАРВЕНКОВСКИЙ МАШИНОСТРОИТЕЛЬНЫЙ ЗАВОД».

2. 1. Общая характеристика ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод»

ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод» представляет собой коммерческую организацию, занимающуюся производством станков и комплектующим к ним.

ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод» действует на основании Гражданского кодекса и действующего законодательства Украины.

Общество является юридическим лицом по законодательству Украины и приобретает права юридического лица с момента его государственной регистрации.

Общество несет имущественную ответственность по своим обязательствам всем своим имуществом и выступает в отношении с третьими лицами от своего имени.

Общество самостоятельно осуществляет свою деятельность, распоряжается полученной прибылью, оставшейся в его распоряжении после уплаты налогов и других обязательных платежей.

ЗАО самостоятельно формирует свою учетную политику, исходя из своей структуры, отраслевой принадлежности и других особенностей деятельности

для осуществления постановки бухгалтерского учета. Учетная политика предприятия соответствует нормативным актам в области бухгалтерского учета и закреплена отдельным приказом по предприятию. Учетная политика организации определяет и направляет дальнейшую работу не только бухгалтерских служб, но и всей организации.

Общество действует на основании устава, имеет самостоятельный баланс, расчетный счет, круглую печать, бланки и штамп со своим полным фирменным наименованием.

Организационная структура ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод» представлена в виде схемы 1.

Схема 1.

Организационная структура управления ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод»

Директор ООО «...»

Управленческая служба Служащие Обслуживающий персонал

Бухгалтерия Торговый отдел

Главный бухгалтер Товаровед Уборщица

Бухгалтер Продавцы-консультанты Грузчики

Кассир

Данная структура управления является линейной. Для таких структур характерна жесткая централизация работы. С одной стороны, это улучшает управляемость всей структуры в целом, уменьшается вероятность хищений товарно-материальных ценностей на местах, что тоже играет не последнюю роль в работе торговых организаций.

Но, с другой стороны, является ухудшением гибкости всей структуры, так как для решения даже оперативных вопросов необходимо согласование с высшим руководством.

Организационная структура направлена, прежде всего, на установление четких взаимосвязей между отдельными подразделениями организации.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организации, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации.

Бухгалтерия осуществляет контроль за выполнением хозяйственных договоров, ведет учет и анализ движения товаров и денежных средств, расчеты с поставщиками и покупателями, рассчитывает и анализирует финансовый результаты, составляет бухгалтерские отчеты, бухгалтерский баланс, ведет счета аналитического учета, текущие счета, начисляет заработную плату работникам организации. Бухгалтерия состоит из главного бухгалтера, которому подчинены бухгалтер и кассир.

Главный бухгалтер следит за финансовым потоком в организации, созданием системы финансовой информации, работой бухгалтерии.

Торговый отдел собирает и анализирует информацию по наличию товара в ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод», по необходимости пополнения запасов по отдельным группам товаров, составляет заявки на товар с поставщиками, следит за качеством товара, изучает спрос покупателей.

Деятельность работников регламентируется должностными инструкциями, где определены задачи, права, обязанности и полномочия конкретных работников. Каждый работник четко знает круг своих прав и обязанностей, а также степень ответственности за принимаемые им решения.

2.2 Учет денежных средств в ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод».

Бухгалтерский учет ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод» ведется согласно закону «О бухгалтерском учете» № 129-УЗ

Бухгалтерский учет на предприятии ведется согласно Положению о бухгалтерском учете, отчетности и другим нормативным документам с учетом последующих изменений и дополнений в них.

Бухгалтерия предприятия пользуется действующим Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и предприятий, утвержденного Приказом МФ от 31.10.2000г. №94н.

Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется на счетах рабочего плана счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета.

ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод» применяется журнально-ордерная форма учета. Данная форма учета повышает контрольное значение учета, облегчает составление отчетов.

На предприятии используется автоматизированная система бухгалтерского учета и отчетности «1С: Предприятие 7.7» .

Для ведения кассовых операций в штатном расписании ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод» предусмотрена должность кассира. С кассиром заключен договор о полной материальной ответственности. В своей работе кассир руководствуется «Порядком ведения кассовых операций», числится в составе бухгалтерии и подчиняется главному бухгалтеру.

Прием и выдачу денег кассир производит только на основании первичных документов установленной формы, подписанных руководителем и главным

бухгалтером. Движение наличных денежных средств в кассе ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод» оформляется приходными и расходными кассовыми ордерами.

Приходные, расходные кассовые ордера регистрируются бухгалтерией в журнале регистрации приходных и расходных документов, и документам присваивается порядковый номер. Журнал регистрации контролирует целевое назначение полученных и израсходованных наличных денег организации, присвоенные номера кассовым документам позволяют проверить полноту произведенных кассиром операций.

Сразу после получения или выдачи денег по каждому кассовому документу кассир делает разноску в кассовой книге, которая предназначена для операций движения наличных денег по кассе.

Кассир посчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе и передает в бухгалтерию отчет с приходными и расходными кассовыми ордерами. Кассовая книга заполняется ежедневно с расчетом остатка на конец каждого месяца.

Для обеспечения полной сохранности документов кассовая книга в ЗАО ведется автоматизированным способом, при котором ее листы формируются в виде машинограммы «Вкладной лист кассовой книги». Одновременно формируется машинограмма «Отчет кассира».

Для учета наличия и движения денежных средств в кассе используется активный счет 30 «Касса». Сальдо счета указывает на наличие суммы свободных денег в кассе предприятия на начало месяца; оборот по дебету -- суммы, поступившие наличными в кассу, а по кредиту -- суммы, выданные наличными. Кассовые операции записываются по кредиту счета 30 и отражаются в журнале-ордере. Обороты по дебету этого счета записываются в разных журналах-ордерах и, кроме того, контролируются ведомостью.

Основанием для заполнения журнала-ордера и ведомости служат отчеты кассира.

Журнал - ордер и ведомость - регистр месячного обращения. Итоги кредитовых оборотов по счету 30 «Касса» переносятся ежемесячно из журнала - ордера в Главную книгу организации следующим способом: общий кредитовый оборот из журнала - ордера записываются в Главную книгу в кредит счета 30, а составляющие его суммы по дебетовым счетам переносятся в дебет соответствующих корреспондирующих счетов.

Необходимо отметить, что прежде чем перенести итоги журнала - ордера бухгалтерия проводит взаимную сверку оборотов в регистрах.

После сверки и разности итогов в Главную книгу в журнале - ордере делается соответствующая отметка, журнал - ордер подписывается исполнителями, а также главным бухгалтером ЗАО.

РАЗДЕЛ 3. УЧЕТ БЕЗНАЛИЧНЫХ РАСЧЕТОВ

3.1 Сущность расчетного счета

В процессе деятельности у предприятия в определенные периоды времени (после реализации партии собственной продукции, товаров, иных активов, или по другим причинам) могут скапливаться огромные массы наличных денег. Необходимо организовать не просто их хранение, а постоянную доставку их поставщикам, находящимся порой на далеком расстоянии, в оплату за заказанное сырье и другие товарно-материальные ценности. Зачастую это невозможно исполнить физически, так как нужно было бы хранить и перевозить массы бумажных денег. Выход был найден не сразу. Посредником при осуществлении этих операций стал банк. И большая часть расчетов между предприятиями стала осуществляться безналичным путем - перечислением денежных средств со счета плательщика на счет получателя. Для этого постепенно сформировалась банковская система (группа банков с их филиалами, расположенными во всех основных населенных пунктах экономического пространства), которая взяла на себя функции посредника в расчетах между покупателями и продавцами. В настоящее время все предприятия, организации, объединения и учреждения независимо от формы собственности все свободные денежные средства должны хранить в учреждениях банка.

Для выполнения этих операций в соответствии с законодательством Украины о предприятиях и предпринимательской деятельности каждое предприятие вправе открывать в любом банке по своему усмотрению расчетный и другие счета для хранения денежных средств и осуществления через эти счета всех видов расчетных, кредитных и кассовых операций. Все расчеты по обязательствам с юридическими лицами и предпринимателями, имеющими свой расчетный счет в банке, производятся, как правило, по безналичному расчету через банки.

Расчетный счет представляет собой бессрочный вклад организации, т.е. остаток денежных средств, оставшийся на конец года, переходит на следующий год.

Расчетным счетом является счет юридического лица - резидента по законодательству Украины, являющегося коммерческой организацией по основной деятельности, а также счет частного предпринимателя.

Текущий счет - это счет юридического лица - резидента Украины, относящегося к некоммерческим организациям, для осуществления расчетных операций в соответствии с деятельностью, предусмотренной его учредительными документами. Структурным подразделениям коммерческих предприятий можно открывать только расчетный субсчет при предоставлении ходатайства юридического лица, а структурным подразделениям некоммерческих организаций - текущий субсчет.

Организации могут иметь неограниченное количество рублевых расчетных (текущих) счетов, рассчитываться с бюджетом и производить другие расчеты с любого расчетного счета.

При этом нужно иметь в виду, что с целью контроля за первоочередностью платежей в бюджет налогоплательщики обязаны предоставлять ежеквартально сведения обо всех расчетных (текущих) счетах, а также ссудных, депозитных и других счетах в банках и других кредитных учреждениях.

Банк открывает расчетные (текущие) счета налогоплательщикам только при предъявлении ими документа, подтверждающего постановку на учет в налоговом органе и в органах фондов социального страхования и обеспечения (либо при предъявлении документа, удостоверяющего об уведомлении налогового органа о намерении налогоплательщика открыть в банке соответствующий счет).

В случае выявления фактов открытия банками расчетных (текущих, валютных, ссудных, депозитных и др.) счетов без уведомления налогового органа на руководителей организаций, а также на физических лиц-предпринимателей налагается административный штраф в размере стократной минимальной месячной оплаты труда, установленной законодательством Украины. Каждому расчетному счету банк присваивает номер, который должен быть указан на всех документах при списании или поступлении денег на счет. В настоящее время номер счета клиента двадцатизначный.

На расчетных счетах сосредотачиваются денежные средства, поступающие от реализации продукции, работ, услуг, сумм полученных кредитов и иных поступлений, производятся платежи другим предприятиям, бюджету по налогам и приравненным к ним платежам, с персоналом по всем расчетам, с банками по полученным кредитам, выдача наличных денег в кассу предприятия и других расчетов. В зависимости от содержания операций расчеты производятся по товарным операциям, если предприятие выступает поставщиком своей готовой продукции или заготавливающим ТМЦ, и по нетоварным операциям, связанным только с движением денежных средств, т.е. с погашением задолженностей бюджету, банку, социальным и иным фондам, работникам и т.д. Хранение денежных средств на счетах в банках имеет большое значение, так как:

- надежно обеспечивается их сохранность от расхищений;
- контролируется использование по целевому назначению;
- облегчаются и ускоряются расчеты между юридическими лицами путем применения безналичных форм расчетов.

Определенную выгоду имеют организации: банк зачисляет на их расчетные счета вкладной процент в определенном размере от среднегодового остатка денежных средств на счете.

3.2 Оформление открытия расчетного счета

Для открытия текущего счета в банк представляют следующие документы:

1. Заявление об открытии счета.
2. Копию свидетельства о государственной регистрации предприятия в исполнительных органах власти.
3. Копию решения о создании, реорганизации предприятия, заверенную нотариально или органом, который принял такое решение.



Рис. 3.1. Види счетов

4. Копию надлежащим образом зарегистрированного устава (положения), заверенную нотариально. Учреждение банка, в котором открываются счета (субсчета), делает отметку об открытии такого счета на экземпляре устава (положения), на котором сделана отметка налоговой инспекции о регистрации предприятия в налоговых органах, следовательно, этот экземпляр возвращают владельцу счета.

5. Копию документа, который подтверждает, что предприятие взято на учет в налоговых органах.

6. Карточку с образцами подписей директора и его заместителя, главного бухгалтера и его заместителя и оттиском печати.

7. Копию документа о регистрации в органах Пенсионного фонда Украины, засвидетельствованную нотариально или органом, осуществляющим регистрацию.

8. Копию документа о регистрации в органах Фонда социального страхования Украины, засвидетельствованную нотариально или органом, осуществляющим регистрацию.

Платежные инструменты - средство определенной формы на бумажном, электронном или другом виде носителя информации, использование которого инициирует перевод денег с соответствующего счета плательщика.

Обобщающим документом который заключает сделки на счете в банке является выписка банка, которая содержит перечень операций по дебету и кредиту счета с указанием номеров документов.

Для учета наличия и движения денежных средств на текущем счете, что находится в банке и могут быть использованы для текущих операций предназначен счет 31 "Счета в банках", конкретно в разрезе субсчетов:

311 "Текущие счета в национальной валюте";

312 "Текущие счета в иностранной валюте".

По дебету субсчетов отражается поступление денежных средств, по кредиту - их использование.

Для осуществления операций по текущему счету предприятием в уполномоченный банк подаются оформленные должным образом соответствующие первичные документы.

Итоговим етапом учета являється отражение результатів діяльності в отчетності. Інформація об отраженні грошових засобів в ній приведена в таблиці 3.1.



Рис. 3.2. Форми безналичных расчетов

Таблица 3.1.

Отражение денежных средств в отчетности

Код и название счета, субсчета	Формы финансовой отчетности		
	Название формы	Название строки	Код строки
30 "Касса", 31 "Счета в банках"	Баланс	Денежные средства и их эквиваленты: - в национальной валюте; - в иностранной валюте	230 240
	Отчет о движении денежных средств	Остаток средств на конец года	430
	Примечания к годовой финансовой отчетности	Касса	640
		Текущий счет в банке	650
		Другие счета в банке (аккредитивы, чековые книжки)	660
33 "денежные средства"	Баланс	Денежные средства и их эквиваленты: - в национальной валюте; - в иностранной валюте	230 240
	Примечания к годовой финансовой отчетности	Денежные средства в пути	670
		Эквиваленты денежных средств	680

Основанием открытия банковского счета, счета по вкладу (депозиту) является заключение соответствующего договора и представление всех установленных документов.

Раньше же счет открывался по разрешительной надписи уполномоченного должностного лица банка на заявлении на открытие счета.

Клиенту может быть отказано в открытии счета, если не представлены документы, подтверждающие сведения, необходимые для идентификации клиента, либо представлены недостоверные сведения, а также в иных случаях, предусмотренных законодательством. При открытии счета должностные лица банка проводят идентификацию клиента, а также проверяют наличие у клиента правоспособности (дееспособности).

Банк обязан идентифицировать не только своего клиента, то есть лицо, находящееся на обслуживании и совершающее банковские операции и иные сделки, но и установить и идентифицировать выгодоприобретателя, то есть лицо, к выгоде которого действует клиент, в частности, на основании агентского договора, договоров поручения, комиссии и доверительного управления, при проведении банковских операций и иных сделок.

В банке должна быть разработана и утверждена руководителем программа идентификации клиентов, установления и идентификации выгодоприобретателей. Программа идентификации должна включать порядок идентификации клиентов, установления и идентификации выгодоприобретателей, в том числе порядок оценки степени (уровня) риска совершения клиентом операций в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма и основания оценки такого риска. Программа идентификации предусматривает сбор и фиксирование сведений о клиенте, его деятельности, операциях, которые клиент осуществляет через банк, и т.п., а также установление и сбор сведений о выгодоприобретателе.

Требование по идентификации считается выполненным, если банк может на основании соответствующих документов и сведений подтвердить, что предприняты обоснованные и доступные в сложившихся обстоятельствах меры по установлению и идентификации выгодоприобретателей.

В целях идентификации клиента, установления и идентификации выгодоприобретателя кредитной организацией осуществляется сбор сведений и документов, указанных выше, а также документов, являющихся основанием совершения банковских операций и иных сделок, а также другой необходимой информации и документов.

При открытии банковского счета, счета по вкладу (депозиту) должностное лицо банка должно не только идентифицировать клиента (выгодоприобретателя), проверить наличие у клиента правоспособности (дееспособности), но и установить, действует ли лицо, обратившееся для открытия счета, от своего имени или по поручению и от имени другого лица, которое будет являться клиентом.

В случае если обратившееся для открытия счета лицо является представителем клиента, должностные лица банка обязаны установить личность представителя клиента, а также получить документы, подтверждающие наличие у него соответствующих полномочий.

При установлении личности лиц, наделенных правом первой или второй подписи, а также лиц, уполномоченных распоряжаться денежными средствами, находящимися на счете, должностные лица банка могут использовать аналог собственноручной подписи вышеперечисленных лиц, коды, пароли и иные средства, подтверждающие наличие указанных полномочий.

Банки обязаны располагать копиями документов, удостоверяющих личность идентифицируемого банком лица, или личность которого необходимо установить при открытии банковского счета, счета по вкладу, документировать сведения, устанавливаемые банком при открытии банковских счетов, а также систематически обновлять информацию о клиентах и выгодоприобретателях.

Рассмотрим документы, необходимые для открытия банковского счета.

Во-первых, для открытия банковского счета, счета по вкладу (депозиту) в банк представляются оригиналы документов или их копии, заверенные в порядке, установленном законодательством, то есть нотариально удостоверенные либо удостоверенные органом, выдавшим документ.

Для юридических лиц предусматривается возможность изготовления и заверения копий документов самим клиентом, банк при этом устанавливает соответствие копий оригиналам документов, проверяет наличие в них подписи лица, заверившего копию документа, его фамилии, имени, отчества и должности, а также оттиска печати клиента. После этого на изготовленной клиентом копии документа должностное лицо банка делает надпись "сверено с оригиналом" и проставляет свою подпись с указанием фамилии, имени, отчества и должности, а также оттиск печати или штампа банка, установленного для этих целей распорядительным актом банка.

Кроме того, должностное лицо банка может самостоятельно изготовить и заверить копии с документов, представленных клиентом, сделав на копии документа надпись "копия верна" и проставив свою подпись с указанием фамилии, имени, отчества (при наличии) и должности, а также оттиск печати или штампа банка, установленного для этих целей распорядительным актом банка.

Для открытия расчетного счета юридическому лицу - резиденту в банк представляются:

- а) свидетельство о государственной регистрации юридического лица;
- б) свидетельство о постановке на учет в налоговом органе;
- в) учредительные документы юридического лица;

- г) лицензии (разрешения), выданные юридическому лицу;
- д) карточка с образцами подписей и оттиска печати;
- е) документы, подтверждающие полномочия лиц, указанных в карточке, на распоряжение денежными средствами, находящимися на банковском счете, а в случае, когда договором предусмотрено удостоверение прав распоряжения денежными средствами, находящимися на счете, с использованием аналога собственноручной подписи, документы, подтверждающие полномочия лиц, наделенных правом использовать аналог собственноручной подписи;
- ж) документы, подтверждающие полномочия единоличного исполнительного органа юридического лица;
- и) договор банковского счета, заполненный и подписанный руководителем, заверенный печатью юридического лица (бланк выдается в банке);
- к) анкета клиента (бланк выдается в банке);
- л) доверенность на право получения и представления финансовых документов (на лиц, не значащихся в карточке) заполненная и подписанная руководителем и главным бухгалтером юридического лица, заверенная печатью (бланк выдается в банке).

Во-вторых, документы, составленные на иностранном языке, должны сопровождаться переводом на украинский или русский язык, заверенным в порядке, установленном законодательством Украины. В случаях, предусмотренных законодательством Украины, документы, представляемые при открытии банковского счета, счета по вкладу (депозиту), должны быть легализованы.

В настоящее время действует следующий порядок легализации документов.

Документы, присланные (ввезенные) из-за границы, должны быть легализованы в посольстве (консульстве) Украины за границей или в посольстве (консульстве) иностранного государства в Украине.

Документы, составленные на иностранном языке, представляются с переводом на украинский или русский язык. Подлинность подписи переводчика заверяется нотариально.

В-третьих, при открытии банковского счета, счета по вкладу (депозиту) клиент обязан представить все документы, содержащие достоверные сведения и необходимые для открытия соответствующего счета.

Клиент обязан представить и иные документы в случаях, когда законодательством Украины открытие банковского счета, счета по вкладу (депозиту) обусловлено наличием документов, не указанных в Инструкции.

Счет является открытым с момента внесения записи в Книгу регистрации открытых счетов. Внести запись об открытии счета банк должен не позднее рабочего дня, следующего за днем заключения соответствующего договора.

Одним из обязательных документов, представляемых для открытия счета, является карточка с образцами подписей и оттиска печати. Теперь карточка с образцами подписей и оттиска печати оформляется и физическими лицами при открытии текущих счетов, счетов по вкладам.

Карточка заполняется с применением пишущей или электронно-вычислительной машины шрифтом черного цвета либо ручкой с пастой (чернилами) черного, синего или фиолетового цвета.

По общему правилу, действовавшему и ранее, бланки карточек могут изготавливаться как клиентами, так и банком самостоятельно. Банк также изготавливает необходимое для использования в работе количество копий карточки.

Копии карточек в настоящее время могут быть заверены подписью как главного бухгалтера банка, или его заместителя, так и сотрудником банка, уполномоченным распорядительным актом банка оформлять карточку, но только в том случае, если карточка с образцами подписей и оттиска печати оформляется в присутствии уполномоченного сотрудника кредитной организации (филиала).

Изменения в поля банковской карточки могут быть внесены как по заявлению клиента, так и банком самостоятельно. При внесении изменений зачеркивание текста осуществляется уполномоченным лицом тонкой чертой так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое.

Допуская использование аналогов собственноручной подписи представителем клиента или лицом, уполномоченным распоряжаться денежными средствами, находящимися на счете, а также лицами, наделенными правом первой или второй подписи.

Запрещается применение такого аналога собственноручной подписи, как факсимильная подпись.

Наряду с руководителем, правом первой подписи могут быть наделены иные лица независимо от выполняемой функции, за исключением лиц, наделенных правом второй подписи.

Право первой подписи в случаях и в порядке, предусмотренном законодательством Украины, может быть передано управляющему, управляющей организации или единоличному исполнительному органу управляющей организации.

Право второй подписи, по общему правилу, принадлежит главному бухгалтеру клиента -- юридического лица и (или) лицам, уполномоченным на ведение бухгалтерского учета, на основании распорядительного акта руководителя юридического лица.

Третьим лицам может быть предоставлено право второй подписи на основании распорядительного акта руководителя клиента -- юридического лица, но только в случаях, если ведение бухгалтерского учета передано им в порядке, установленном законодательством Украины

Если руководитель клиента -- юридического лица ведет бухгалтерский учет лично, то в карточке проставляется собственноручная подпись руководителя и в поле "Вторая подпись" совершается запись о том, что лицо, наделенное правом второй подписи, отсутствует.

Подлинность подписей указанных лиц может быть удостоверена нотариально либо уполномоченным лицом банка.

Для заверения подписи на банковской карточке, необходимо предоставить следующие документы:

- устав;
- учредительный договор;
- свидетельство о государственной регистрации юридического лица;
- свидетельство о постановке на налоговый учет;
- выписку из единого государственного реестра юридических лиц;
- решение уполномоченного органа о создании юридического лица;
- приказы, подтверждающие полномочия лиц, указанных в банковской карточке.

Поле "Образец оттиска печати" должно предусматривать возможность проставления оттиска печати диаметром не менее 45 мм, не выходя за границы данного поля. В случае если законодательством иностранного государства не установлена обязанность наличия печати, юридическое лицо,

созданное на территории указанного государства, вправе не проставлять оттиск печати, указав в поле "Образец оттиска печати", что печать отсутствует.

Клиентом представляется новая карточка в случаях:

- замены или дополнения хотя бы одной подписи;
- замены (утери) печати;
- изменения фамилии, имени, отчества указанного в карточке лица;
- изменения реквизитов, позволяющих идентифицировать клиента;
- досрочного прекращения или приостановления полномочий органов управления клиента в соответствии с законодательством Украины.

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

Во избежание штрафных санкций в течение семи дней со дня открытия расчетного счета, юридическому лицу необходимо уведомить налоговый орган сообщением об открытии счета. Сообщение об открытии расчетного счета подается в территориальную НС непосредственно руководителем юридического лица или уполномоченным лицом, действующим на основании доверенности либо направляется по почте заказным (ценным) письмом с описью вложения. После сдачи в банк необходимых документов, включая карточки с образцами подписей директора и главного бухгалтера между банком и предприятием заключается договор на расчетно-кассовое обслуживание, в котором, как правило, оговариваются: стоимость открытия счета, стоимость услуг по расчетно-кассовому обслуживанию, стоимость наличного обращения, проценты, выплачиваемые банком клиенту за средства

на счетах. Банк присваивает расчетному счету предприятия специфический серийно-порядковый номер.

Если в течении трех месяцев после открытия на счете не было движения, то он закрывается.

3.3 Порядок закрытия расчетного счета

Основанием для закрытия банковского счета, счета по вкладу (депозиту) является прекращение договора банковского счета, счета по вкладу (депозиту).

После прекращения договора банковского счета наступают следующие правовые последствия:

- приходные и расходные операции по счету клиента не осуществляются;
- денежные средства, поступившие клиенту, возвращаются отправителю;
- до истечения семи дней после получения соответствующего письменного заявления клиента остаток денежных средств по счету выдается клиенту либо по его указанию перечисляется платежным поручением банка;
- у клиента возникает обязанность сдать в банк неиспользованные денежные чековые книжки с оставшимися неиспользованными денежными чеками и корешками в порядке, установленном законодательством Украины.

Закрытие банковского счета осуществляется внесением записи о закрытии соответствующего банковского счета в Книгу регистрации открытых счетов не позднее рабочего дня, следующего за днем прекращения соответствующего договора, если законодательством Украины не установлено иное. Наличие неисполненных расчетных документов не препятствует прекращению договора банковского счета и исключению банковского счета из Книги регистрации открытых счетов.

Исключение счета по вкладу (депозиту) из Книги регистрации открытых счетов осуществляется банком в день возникновения нулевого остатка на счете вклада (депозита), если иное не установлено договором вклада (депозита).

3.4 Безналичные расчеты с поставщиками и подрядчиками

Движение средств на расчетном счете оформляется банковскими платежными документами. К таким документам относятся: объявление о вносе наличными, платежные поручения, платежные требования, платежные требования – поручения, чеки. Объявлением о вносе наличными оформляется сдача наличных денег в кассу банка. Банк в подтверждение приема денег выдает клиенту квитанцию.

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

Основными формами расчетов по товарным операциям являются: акцептная, аккредитивная, платежными поручениями, чеками, векселями, путем плановых платежей. Применение той или иной формы расчетов предусматривается в договоре между сторонами, за исключением случаев, когда правилами банка установлены обязательные формы расчетов.

Кроме того, все расчеты можно подразделить на иногородние и одногородние. Иногородними являются расчеты между организациями, имеющими счет в учреждениях банка, расположенных в разных населенных

пунктах. К однородным относятся расчеты между организациями, счета которых находятся в одном или разных учреждениях банка одного населенного пункта.

Акцептная форма расчетов и расчеты платежными требованиями применяются между поставщиками и подрядчиками за отгруженные товары или оказанные услуги.

Отказы покупателей от акцепта платежных требований могут быть частичными и полными. Полный отказ от акцепта платежного требования имеет место при отгрузке товаров не по адресу, досрочной поставки товара без согласия покупателя. Счет допускается оплачивать частично, когда в нем указана цена, превышающая установленную договором, нарушение ассортимента материальных ценностей, допущены арифметические ошибки и пр. За необоснованный отказ от акцепта покупатель может нести материальную ответственность. Грузы, по которым последовал полный отказ от акцепта, поступают на ответственное хранение к покупателю до получения указанной от поставщика.

Наиболее распространенной формой безналичных расчетов являются расчеты платежными поручениями. Такие расчеты ведутся в тех случаях, когда владелец счета дает распоряжение обслуживающему его банку о перечислении указанной им суммы со своего счета на счет получателя средств. Используются платежные поручения для предварительной и последующей оплаты уже полученных товаров, для перечисления платежей в бюджет и во внебюджетные фонды, различным юридическим и физическим лицам. Платежное поручение действительно в течение десяти дней со дня выписки. Если срок платежа в поручении не проставлен, то сроком платежа считается дата принятия документа банком. Платежное поручение считается исполненным только в момент зачисления денежных средств на указанный в поручении счет получателя.

При расчетах также используется вексель. Он является средством оформления отношений между организациями или товарных кредитов, предоставляемых продавцом покупателю в виде отсрочки уплаты денег за проданные товары, выполненные работы и оказанные услуги, в качестве залога для получения банковского кредита или займа, как средство обеспечения обязательств третьих лиц и пр. С момента выдачи векселя обязательство по первичному договору трансформируется в долг по вексельной сделке - договор коммерческого кредита. В векселе могут быть указаны сроки платежа:

- в момент предъявления векселя;
- спустя определенное время после предъявления векселя;
- спустя определенное время после составления векселя;
- в установленный день.

Аналитический расчет ведут в хронологическом порядке по каждому поставщику или подрядчику. Причем он должен быть организован так, чтобы сведения можно было получать сгруппированными по срокам оплаты; расчетным документам, срок оплаты которых еще не наступил; не оплаченным в срок расчетным документам; выданным, неоплаченным и просроченным векселям и т.д.

3. 5 Учет операций по расчетному счету на ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод»

Нормативным документом, определяющим порядок осуществления безналичных расчетов, является инструкция № 7 «О безналичных расчетах в хозяйственном обороте Украины». Безналичные расчеты осуществляются предприятием через «ПриватБанк» г. Барвенково. Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств на расчетном счете

организации используется счет 31 «Счета в банках». Поступления денежных средств счет отражается по дебету счета 31.

Типовые проводки на предприятии ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод» по счету 31 «Счета в банках» представлены в таблице 3.

Таблица 3

Типовые проводки ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод» по счету 31 «Счета в банках»

№ п/п	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1.	Внесены на расчетный счет наличные денежные средства из кассы организации	31	30
2.	Денежные средства, находящиеся в пути, зачислены на расчетный счет	31	333
3.	Денежные средства, поступившие от покупателя, либо аванс зачисленный на расчетный счет	31	66
4.	Денежные средства, полученные по договору краткосрочного (долгосрочного) кредита, поступили на расчетный счет	31	50,60
5.	Денежные средства, снятые с р/с, оприходованы в кассу	30	31
6.	Купленная иностранная валюта зачислена на валютный счет	302	312

7.	Направлены денежные средства с расчетного счета на покупку иностранной валюты	321	31
8.	Погашена задолженность перед поставщиками безналичными денежными средствами, выдан аванс поставщику	63	31
9.	Списаны с расчетного счета денежные средства в погашение краткосрочного (долгосрочного) кредита и процентов по нему	50,60	31
10.	Уплачены с расчетного счета налоги и сборы в бюджет	64	31
11.	Уплачен с расчетного счета ЕСН	82	31

Банк осуществляет операции по счетам на основании расчетных документов. На предприятии ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод» работа с банком происходит по системе Банк-клиент. При проведении безналичных расчетов используются платежные поручения, которые передаются по электронным каналам связи. Аналогично получается выписка из банка по движению денежных средств. Система Банк-клиент позволяет направлять и получать из банка любые произвольные запросы и документы необходимые для ведения денежных расчетов (например: письма, поручения на покупку и продажу валюты, справки о валютных операциях, поручения на перевод денежных средств иностранным поставщикам и т.д.). Вход в систему Банк-клиент осуществляется через пароль. Банк-клиент позволяет полученную выписку по расчетному счету автоматически перебросить в 1 С.

Списание денежных средств с расчетных счетов организации отражается по кредиту счета 31.

Основанием для записей в учетных регистрах служат банковские выписки – перечень всех совершенных операций по счету за период с прилагаемыми копиями платежных документов. Выписка представляет собой второй экземпляр лицевого счета фирмы.

Платежное поручение – это распоряжение владельца счета (плательщика) обслуживающему его банку, оформленное расчетным документом, о переводе определенной денежной суммы на счет получателя средств. Банк исполняет платежное поручение в срок, предусмотренный законодательством, или в более короткий срок, установленный договором банковского счета.

Платежные поручения денежных средств, производятся перечислением денежных средств по системе банк-клиент: за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги; в бюджетные фонды и во внебюджетные фонды; в целях возврата кредитов и уплаты процентов по ним; в других целях, предусмотренных законодательством или договором.

В соответствии с условиями договора платежные поручения могут использоваться для предварительной оплаты товаров, работ, услуг.

Платежные поручения принимаются банком не зависимо от наличия денежных средств на счете. Форма учета денежных средств по счету 31 журнально-ордерная.

2.3. Учет операций по валютному счету на примере ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод»

Открытие валютного счета предполагает открытие трех счетов для учета операций с иностранной валютой. Банк открывает:

-текущий валютный счет – для учета средств, остающихся в распоряжении организации после обязательной продажи экспортной выручки, и средств, не подлежащих обязательной продаже;

-транзитный валютный счет – для зачисления в полном объеме поступлений в иностранной валюте, в том числе и не подлежащих обязательной продаже;

-специальный транзитный валютный счет – для учета валюты, купленной на внутреннем валютном рынке.

Учет валютных операций ведется на счете 312 «Текущие счета в иностранной валюте». Основным счетом на предприятии является 312 «Текущий валютный счет».

Предприятие ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод» имеет валютный счет в «ПриватБанке» г. Харьков.

Приобретенную валюту предприятие использует на оплату контрактов с иностранными партнерами, на погашение кредитов (займов), полученных в иностранной валюте.

Типовые проводки на предприятии ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод» по счету 312 «Текущий счет в иностранной валюте» представлены в таблице 4.

Таблица 4

Типовые проводки ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод» по счету 312 «Текущие счета в иностранной валюте»

№ п/п	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
	Покупка валюты для оплаты импортируемых материальных ценностей		
1.	Перечислены средства для покупки	333	31

валюты			
2.	Приобретенная банком валюта зачислена на специальный транзитный валютный счет	312	333
3.	Отражено комиссионное вознаграждение, удержанное банком за проведение операции по покупке валюты для оплаты импортируемых ценностей и отнесено на увеличение их стоимости	92	31
Использование иностранной валюты			

1.	Перечислены валютные средства поставщику в оплату импортируемых материальных ценностей	63	312
2.	Возврат краткосрочного кредита, полученного в иностранной валюте	602	312

РАЗДЕЛ 4. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

4.1 Особенности выдачи аванса по Украине

Подотчетными лицами являются работники данного учреждения, которым в ограниченных размерах выдаются авансы на осуществление некоторых операционно-хозяйственных расходов, которые не могут быть осуществлены путем безналичных расчетов, а также на командировке и научные экспедиции. Через подотчетных лиц может выплачиваться заработная плата в учреждениях, в которых по штату не предусмотрена должность кассира, или если из-за удаленность обслуживаемого учреждения платежная или расчетно-платежная ведомости не могут быть возвращены доверенным лицом в кассу централизованной бухгалтерии по истечении трех рабочих дней.

Деньги выдаются под отчет из кассы учреждения только по разрешению руководителя учреждения и только в случае отсутствия задолженности за ранее полученные авансы.

Согласно Порядку ведения кассовых операций № 334 размер аванса на хозяйственные потребности не лимитируется, но подотчетная особа должна отчитаться за полученные подотчетные суммы не позднее на компиляции рабочего дня после их выдачи (по служебным командировкам - не позднее трех рабочих дней после возвращения командировки). В противном случае наличные, выданные под отчет, но не потрачены и не возвращены в кассу учреждения (в полной сумме, выданной под отчет, или в сумме, не подтвержденной авансовыми отчетами) следующего дня после истечения указанных выше сроков включается к сумме фактического остатка наличности в кассе на конец дня. Полученная в результате расчетная сумма сравнивается с установленным лимитом остатка наличности в кассе.

Основная масса авансов выдается под отчет на служебные командировки в пределах сумм, необходимых командированным лицам на оплату стоимости

проезда к месту командировки и назад, суточных и расходов на наем жилого помещения.

Порядок оплаты служебных командировок установлен Инструкцией о служебных командировках в пределах Украины и за границу, утвержденной приказом Министерства финансов Украины от 13.03.98 № 59 (с изменениями и дополнениями, внесенными приказом от 13.08.98 № 165) и постановлением Кабинета Министров Украины «О нормах возмещения расходов на командировку в пределах Украины и за границу» от 23.04.99 № 663 с последующими изменениями.

(Срок командировки в пределах Украины определяется руководителем или его заместителем, но не может превышать 30 календарных дней.

Решение о служебной командировке руководителей центральных и местных органов исполнительной власти принимается согласно постановлению Кабинета Министров Украины «О упорядочении служебных командировок руководителя органов исполнительной власти» от 27.06.96 № 682.

По командировкам выплачиваются суточные в единой сумме - 18 грн. за каждый день пребывания в командировке (включая "день отъезда и приезда) независимо от статуса населенного пункта. Фактическое время пребывания в командировке определяется по отметкам в командировочном удостоверении о выбытии из места "постоянной работы и прибытия к месту постоянной работы работника, а днем

приезда - день прибытия транспортного средства к месту постоянной работы.

При наличии подтверждающих документов учреждением возмещаются расходы командированным работникам на наем жилого помещения в размере фактических расходов с учетом дополнительных бытовых услуг,

предоставляемых в гостиницах (Стирка, чистка, починка и глажка одежды), за пользование холодильником, телевизором, но не более 50 грн.

За бронирование мест в гостиницах возмещается плата в размере не более 50% его стоимости за сутки согласно поданным подтверждающими документами.

Командированному работнику возмещаются расходы на проезд к месту командировки и обратно в размере стоимости проезда воздушным, железнодорожным, водным и автомобильным транспортом общего пользования с учетом всех расходов, связанных с приобретением проездных билетов, использованием постельными принадлежностями в поездах, страховых платежей на транспорте, суммы налога на добавленную стоимость по приобретенным проездным документам.

Выплаты на командировку (кроме суточных) возмещаются только при наличии подтверждающих документов в оригинале.

Срок командировки работника за границу определяется также руководителем учреждения, но не может быть больше 60 календарных дней.

Аванс командированному работнику за границу выдается в национальной валюте страны, куда отправляется работник, или в свободно конвертируемой валюте на текущие расходы в размерах, которые обусловлены реальными потребностями в стране пребывания.

Перерасчет предельных норм суточных (до 160 грн. В сутки) в доллары США осуществляется за прогнозным официальным курсом обмена национальной валюты Украины к доллару США на текущий год.

Например, норма суточных - 160 грн. Условный курс гривны к доллару США- 5,78.

Пересчет: $160 \text{ грн.} : 5,78 = 27,68 \text{ долл. США.}$

За время пребывания в командировке за границей работнику возмещается более широкий спектр расходов, а именно расходы:

- а) на проезд как к месту командировки и обратно, так и по месту командировки;
- б) на оплату счетов за проживание в гостиницах, включая расходы на питание и бытовые услуги;
- в) на оплату телефонных счетов;
- г) на оформление загранпаспортов, виз, обязательное страхование и т.д..

При командировке в пределах Украины и за границу за работником сохраняется место работы и средний заработок за время командировки, включая время пребывания в пути.

При командировке в пределах Украины и за границу государственных служащих и работников бюджетных учреждений установлены дополнительные ограничения расходов в соответствии с действующим законодательством (табл. 4.1).

Таблица 4.1

Дополнительные ограничения расходов на служебные командировки

работников бюджетных учреждений

Виды затрат, которые ограничиваются	Командировки	
	в города Украины	за границу
1. Расходы на питание, стоимость которого включена в счета стоимости проживания в гостиницах - при однократном питании - не более 20% от норм суточных расходов	+	+
- при двухразовом питании - не более 40% норм суточных расходов	+	+
- при трехразовом питании - не более 60% от нормы суточных расходов		
2. Расходы на проживание более установлены предельные нормы и расходы на перевозку 30 кг багажа - с разрешения руководителя учреждения	+	+
3. Расходы на услуги услуги в гостиницах - не более 10% от норм суточных расходов за все дни проживания	+	+
4. Расходы на проезд командированного работника в мягком вагоне, в каютах, которые оплачиваются за 1-4 группой тарифных ставок, в каютах 1 и 2 категории на судах речного флота, воздушным транспортом по билетам 1 класса и бизнес класса - с разрешения руководителя	+	+

5. Расходы на служебные телефонные переговоры - в размерах, согласованных с руководителем	+	+
---	---	---

Порядок выдачи и использования подотчетных сумм на проведение научных экспедиций регламентируется инструктивными материалами о порядке организации, проведения и оплаты научных экспедиций научно-исследовательскими учреждениями НАНУ.

На первоначальных расходы начальникам экспедиций или отрядов выдается аванс наличными в соответствии с утвержденной сметой, масштабов и условий работы экспедиций. Подотчетные суммы на экспедиционные исследования выдаются на выплату заработной платы, оплату проезда сотрудников к месту работы экспедиции и назад, суточных, квартирных, арендной платы за пользование транспортом, техникой, для осуществления земляных работ, наем помещения для временных амбаров, лабораторий и жилья, на приобретение горюче-смазочных и других материалов, а также малоценного инвентаря для нужд экспедиций, почтово-телеграфных расходов; на оплату заказов, выполняемых по трудовым договорам; других расходов.

После возвращения из командировки подотчетное лицо обязано в течение трех рабочих дней подать в бухгалтерию авансовый отчет об израсходованных в командировке средства, к которому прилагаются командировочное удостоверение с отметками о прибытии и выбытия, а также в оригинале документы, подтверждающие стоимость расходов (Проездные билеты, счета, чеки, квитанции и т.п.). Остаток неиспользованных средств согласно авансовому отчету подлежит возврату в кассу учреждения в валюте, в которой был выдан аванс, но не позднее трех рабочих дней после возвращения командировки.

В бухгалтерии осуществляется арифметическая проверка авансовых отчетов, а также проверка правильности оформления документов и расходования средств по назначению. Руководитель учреждения обязан не позднее трех рабочих дней принять решение об утверждении проверенных авансовых отчетов.

В случае непредставления в срок авансовых отчетов или невозвращения в кассу неиспользованных авансов бухгалтерия имеет право осуществлять удержание этой задолженности с заработной платы лиц, получивших авансы, с соблюдением требований, установленных действующим законодательством.

Расчеты с подотчетными лицами учитываются на активном субсчете № 362 «Расчеты с подотчетными лицами».

Операции по учету расчетов с подотчетными лицами оформляются следующими бухгалтерскими записями:

1. При выдаче аванса:

Дебет субсчета № 362 Кредит субсчетов № 301, 302.

2. На сумму поданного авансового отчета о расходовании средств, полученных под отчет:

Дебет счетов № 23, 80, 81 Кредит субсчета № 362.

3. Возврат в кассу неиспользованного остатка аванса: Дебет субсчетов № 301, 302 Кредит субсчета № 362.

4. Содержание неиспользованного остатка аванса по заработной плате Дебет субсчета № 661 Кредит субсчета № 362

Указанные записи отражаются в мемориальном ордере № 8 - накопительной ведомости по расчетам с подотчетными лицами ф. № 386, в котором сочетаются синтетический и аналитический учет путем использования позиционного способа записей. На практике субсчет № 362 может быть активно-пассивным. Дебетовое его сальдо отражается в активе баланса, а кредитовое показывается в пассиве баланса по статье «Расчеты с прочими кредиторами».

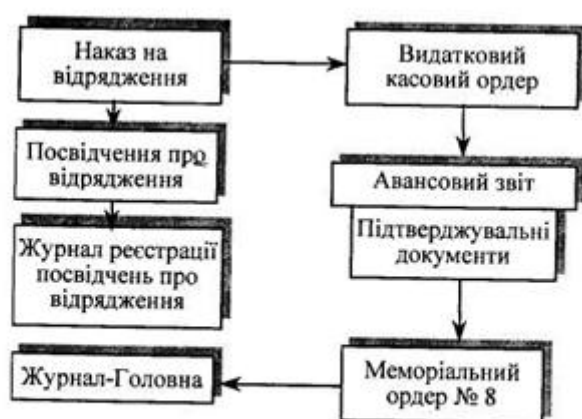


Рис. 4.7. Схема облікового процесу розрахунків з підзвітними особами за відрядженнями

Схема отражения в учете расчетов с командированными работниками приведены на рис. 4.7.

При автоматизации учета расчетов с подотчетными лицами реестром синтетического и аналитического учета по субсчету № 363 является машинограмма «Ведомость финансово-расчетных операций».

4.2 Авансовый отчет

Подотчетное лицо при всех вариантах выдачи ему денежных средств (на хозяйственные нужды, на покупку сельскохозяйственной продукции, при направлении в служебную командировку в пределах Украины или за рубеж) обязано заполнить авансовый отчет об израсходованных денежных

средствах. Рассмотрим порядок составления данного документа подотчетным лицом и работниками бухгалтерии в общем виде.

Работники предприятия как получившие наличные деньги на служебную командировку под отчет, так и не получившие их, обязаны представить в бухгалтерию авансовый отчет об израсходованных суммах с приложением соответствующих оправдательных документов (о них уже упоминалось в предыдущих разделах).

В соответствии с принятым на предприятии порядком, зафиксированным в приказах об учетной политике, о служебных командировках, в графике документооборота и т.д., если подотчетному лицу одновременно выдаются денежные средства на командировочные расходы и на производственные нужды, оно в течение трех рабочих дней после возвращения из командировки обязано подать одновременно два авансовых отчета об израсходованных средствах: один - о средствах на командировку, второй - о расходовании средств на хозяйственные нужды.

На титульной части бланка авансового отчета подотчетное лицо указывает: наименование организации, направившей его в командировку, отдел (сектор), в котором оно работает, должность и профессию, свою фамилию, имя и отчество, дату заполнения отчета и назначение полученного для выполнения задания аванса (приобретение ценностей, оплата услуг, командировочные расходы и др.).

Перед заполнением обратной стороны авансового отчета подотчетное лицо систематизирует первичные документы (транспортные билеты, транспортные счета, багажные квитанции, счета из гостиниц (мотелей) или от иных лиц, предоставляющих услуги по размещению и проживанию физического лица, страховые полисы, акты закупки, счета-фактуры, налоговые накладные и т.д.) в хронологическом порядке и нумерует их, указывая номер на документах.

Требования к документам, прилагаемым к авансовому отчету

Приложенные к авансовому отчету подтверждающие документы должны отвечать следующим основным требованиям:

- подтверждающие документы подаются в оригинале;
- по форме они должны соответствовать принятым в Украине требованиям для оформления и заполнения первичных документов;
- по характеру операций должна быть установлена связь подтверждающих документов с целевым назначением выданного подотчетному лицу денежного аванса;
- в документах, если это необходимо, должно быть указано наименование предприятия, направившего подотчетное лицо.

Обратная сторона авансового отчета заполняется в следующем порядке, по графам:

"Дата"	приводится дата выполнения хозяйственной операции, сопровождающейся уплатой денежных средств, и указанная на документе. Относительно суточных по служебной командировке указывается дата оформления приказа руководителя на командировку.
"Порядковый номер"	указывается номер, присвоенный данному документу при систематизации документов на предварительной стадии.
"Кому, за что и по какому документу уплачено"	указывается получатель денежных средств, содержание операции (оплата проезда, покупка товара, оплата постельных принадлежностей, суточные и т.д.), название документа (билет, квитанция, акт закупки, накладная, командировочное удостоверение и т.д.). Относительно суточных приводится расчет величины суточных затрат: количество дней командировки, принятое для расчета суточных, умноженное на установленную норму суточных, например, "6 дней x 18 грн (норма суточных) = 108 грн".
"Сумма"	показывается сумма денежных средств (грн и коп.), подлежащая возмещению предприятием за израсходованные

	подотчетным лицом денежные средства. Относительно суточных показывается сумма, определенная в соответствии с расчетом. Сумма денежных средств по данной графе должна соответствовать записи в строке "Всего" в бланке отчета.
--	---

Заполненный бланк авансового отчета должен быть подписан подотчетным лицом.

Если количество подтверждающих документов превышает количество строк в бланке формы авансового отчета, подотчетное лицо получает второй, при необходимости - и третий и т.д. бланки отчета и составляет авансовый отчет на нескольких бланках. В конце первого бланка отчета указывается:

"Окончание расчета см. в продолжении (продолжениях №) авансового отчета". В верхней части второго и последующих бланков отчетов указывается: "Продолжение авансового отчета Ф.И.О №....".

Авансовый отчет подотчетного лица, не соответствующий указанным выше требованиям, бухгалтерией к проверке и учету не принимается. Подотчетное лицо в таком случае остается должником предприятия на сумму полученных под отчет денежных средств до погашения суммы этих средств.

Проверка авансового отчета и приложенных к нему документов работником бухгалтерии

После получения от подотчетного лица заполненного им авансового отчета и приложенных к нему документов работник бухгалтерии проверяет такие документы и правильность заполнения авансового отчета. Проверка осуществляется:

-по форме - устанавливается наличие всех подтверждающих документов, наличие всех предусмотренных в документах приложений, заполнение реквизитов и правильность оформления авансового отчета, правильность переноса данных из документов в авансовый отчет, наличие подписи подотчетного лица;

-по содержанию - определяется соответствие поданных документов цели полученного задания, достоверность их, наличие заполненных в них реквизитов, наличие соответствующих отметок в командировочном удостоверении, соответствие дат осуществления затрат реальному времени выполнения задания;

-арифметическая проверка - удостоверяется правильность подсчета итоговой величины средств, подлежащих погашению по данному отчету, и т. д.

Особое внимание обращается на отчеты на значительную сумму средств, например, превышающую 10000 евро по официальному курсу гривны к иностранным валютам, установленному НБУ.

Проверяется также полнота отчета подотчетного лица по полученным денежным средствам, то есть возврат данным лицом остатка неизрасходованных средств. В Журнале контроля выдачи и остатка денежных средств указывается сумма остатка неиспользованных средств и примечание: расчет произведен полностью (частично).

Выявленные бухгалтером нарушения заполнения авансового отчета указываются им на заполненном подотчетным лицом бланке данного документа и сообщаются подотчетному лицу для их устранения. Работник бухгалтерии имеет право при несоблюдении установленных требований к составлению авансового отчета и документам возвращать их подотчетному лицу для оформления надлежащим образом.

Составленный подотчетным лицом авансовый отчет, не прошедший проверку в бухгалтерии, не подлежит дальнейшему прохождению в системе бухгалтерского и налогового учета на предприятии.

Основные задачи бухгалтера по отражению средств на командировки в бухгалтерском учете - это установление задолженности предприятия перед командированным или наоборот - командированного перед предприятием,

урегулирование этой задолженности, отнесение командировочных расходов на затраты предприятия, формирование финансового результата и т. д.

Расходы на служебную командировку включаются в затраты предприятия в соответствии с П(С)БУ 16 "Затраты". Расходы подотчетного лица на оплату служебных командировок в соответствии с п.7 стандарта 16 "Затраты" отражаются в составе затрат того периода, в котором они были осуществлены. Поскольку при выдаче денег из кассы подотчетному лицу не происходило уменьшение обязательств или увеличение активов и реальную величину затрат установить на данную дату невозможно, момент выдачи денег командированному лицу не может считаться моментом формирования затрат. Датой формирования затрат, отвечающей требованиям бухгалтерского учета, является дата утверждения руководителем авансового отчета подотчетного лица. В этот момент определяются фактические затраты, связанные с командировкой работника, и происходит увеличение активов или уменьшение обязательств предприятия.

Затраты на служебные командировки физических лиц входят в состав элемента "Другие операционные затраты" формы №2 "Отчет о финансовых результатах".

Особенности составления авансового отчета командированным работником

Расходы, не подтвержденные документами, не связанные с командировкой, бухгалтерией к оплате не принимаются.

В соответствии с письмом Минфина Украины №041-407-544/13-3885, в случае если предприятие оплачивает проездные документы и проживание в гостинице в безналичной форме, работник, направленный в командировку, составляет авансовый отчет только о полученных им суточных. При этом документы, подтверждающие их стоимость, должны быть в оригинале. При наличии документов, подтверждающих стоимость предоставленных услуг

(транспортные билеты, счета из гостиницы), такие расходы относятся к расходам на командировку.

Определение фактических расходов на служебную командировку работника

Величина фактических расходов по командировке определяется по ее окончании, на основании поданных подотчетным лицом первичных документов, подтверждающих затраты на командировку, но с учетом установленных норм и ограничений. Данная величина устанавливается на основе заполненного авансового отчета с приложением первичных документов.

В затраты на командировку включаются:

1. Расходы на проезд к месту командировки и обратно.

Данные расходы возмещаются в размере стоимости проезда транспортом общего пользования (кроме такси) с учетом всех расходов по приобретению проездных билетов для пассажира и багажа, пользования пассажиром постельными принадлежностями, уплаченными страховыми платежами и т. д. К таким расходам относятся расходы на проезд физического лица, включая перевозку его багажа, от места нахождения предприятия до станции, пристани и т.п. на транспортном средстве, к месту командировки в соответствии с маршрутом, согласованным с руководителем, обратно до станции, аэропорта, до места нахождения своего предприятия, так и по населенному пункту места командировки. Предприятие включает в состав затрат расходы по оплате багажа в следующих случаях: вес багажа соответствует норме провоза багажа на одного пассажира; если вес багажа превышает норму, но перевозимый багаж имеет отношение к цели командировки, должно быть разрешение руководителя на оплату.

Возможно использование в командировке автомобильного, не междугороднего транспорта, личного, принадлежащего предприятию или

арендованного. Может использоваться как легковой, так и грузовой автотранспорт. При использовании такого варианта в приказе руководителя о направлении работника в командировку указывается: автотранспорт личный (предприятия, арендованный). В ряде случаев оперативность и экономичность использования автотранспорта являются более предпочтительными для предприятия, например, при доставке ценностей одновременно с направлением в командировку.

При использовании такого автотранспорта подтверждающими документами являются договоры аренды автотранспорта и страхования автомобиля и/или водителя (перевозимого груза), путевой лист, график движения с расчетом расстояния, расход горючего и расчет его стоимости на пробег транспорта, чеки автозаправочных станций на продажу горючего, накладные и акты списания ГСМ на поездку автотранспорта и т. д. При соблюдении принятых правил составления документов, затраты, связанные с привлечением транспорта, относятся на расходы на проезд командированного лица и включаются в состав расходов предприятия по командировкам. При этом затраты на привлечение автотранспорта могут или входить в состав затрат на служебную командировку, или включаться в стоимость ценностей, доставляющихся на автомобиле, или распределяться по этим направлениям в определенном соотношении, например, пропорционально стоимости ценностей. При выборе такого решения на предприятии исходят из цели использования автомобиля в командировке: доставка работника к месту выполнения задания или транспортировка во время командировки ценностей, например, товаров. Принятый вариант отнесения расходов получает санкцию руководителя путем утверждения им авансового отчета работника.

(Отражение в бухгалтерском учете операций, связанных с использованием автомобиля, приведено в таблице 1.

2. Оплата стоимости проживания во время командировки в гостиницах и включенных в счета гостиниц (мотелей) затрат на питание или оказанные

бытовые услуги, за пользование холодильником и телевизором, наем иных жилых помещений устанавливается на основании документов.

Документом, подтверждающим расходы на наем жилого помещения, должен быть расчетный документ (напечатанный регистратором расчетных операций или заполненный вручную), в котором указана фамилия работника, направленного в командировку, срок проживания и стоимость основных и дополнительных услуг, полученных в гостинице (мотеле), или от других лиц, предоставляющих услуги по размещению и проживанию физического лица. Такие требования содержатся в письмах Минфина Украины от 27.04.2000 г. №16-102-56/11-2563 и от 14.02.2001 г. №041-407-107/12-157.

Письмом Минфина Украины от 16.05.2001 г. №041-407-349/13-3295 предусмотрено, что ограничения сумм и целей использования средств на командировку, устанавливаемые приказом (распоряжением) руководителя, могут быть применены к затратам на проезд и наем жилого помещения.

При отсутствии подтверждающих документов расходы на проживание работника или не подлежат возмещению и не включаются в состав валовых расходов, или могут быть возмещены работнику, но при этом они подлежат обложению налогами и сборами в порядке, аналогичном для суточных, превышающих установленные нормы. Порядок отражения командировочных расходов в налоговом учете показан в последних разделах публикации.

При наличии нескольких видов транспорта, связывающих место постоянной работы и командировки работника, и рекомендованного руководством предприятия вида транспорта работник придерживается рекомендации руководства. При отсутствии такого указания командированный работник самостоятельно выбирает вид транспорта.

3. Затраты на оформление разрешений, обязательное страхование, иные документально оформленные затраты, связанные с правилами въезда и нахождения в месте командировки, включая любые налоги и сборы,

подлежащие оплате в связи с осуществлением таких затрат, оплачиваются на основании предъявленных документов.

При наличии уважительных причин (отзыв работника из командировки, решение об отмене командировки и т.д.) и документа, подтверждающего расходы, работнику могут быть возмещены расходы, связанные с возвратом билета на автобус, поезд, самолет или иной вид транспорта общего пользования.

4. Суточные - это часть расходов на служебную командировку, к которым относятся не подтвержденные документально расходы командированного работника на собственные нужды, которые он вынужден осуществлять в связи с командировкой. Они возмещаются в границах предельных норм, установленных Постановлением КМУ №663 "О нормах возмещения расходов на командировки в пределах Украины и за границу" за каждый полный день командировки.

Размер суточных составляет одинаковую величину вне зависимости от статуса населенного пункта. Однако при условии включения затрат на питание командированного в счет гостиницы их величина будет различной, в зависимости от кратности питания, предусмотренного в условиях проживания в гостинице.

Установленные предельные нормы суточных расходов являются максимальными в отношении включения их в состав валовых расходов (затраты сверх предусмотренных Постановлением №663 размеров на валовые расходы относить не разрешается). Одновременно они являются минимальными с точки зрения гарантий и компенсаций, установленных КЗоТ Украины.

Установление величины суточных ниже норм, предусмотренных Постановлением №663, не допускается. Это подтверждено рекомендациями административных органов: в соответствии с письмом Минфина Украины от

16.05.2001 г. №041-407-349/13-3295, размер суточных затрат, возмещаемых работнику, командированному предприятиями всех форм собственности, не может быть ниже норм суточных затрат, установленных Постановлением КМУ №663.

Руководитель предприятия может разрешить для командированных нормы суточных в большем размере по сравнению с установленными государственными нормативными актами, отразив их в приказе о командировке работника.

Однако сверхнормативная часть повышенного по сравнению с установленной нормой размера суточных рассматривается как средство, направленное на финансирование личных нужд командированного лица, не входит в состав компенсируемых выплат и является объектом обложения налогами (см. далее в публикации).

Продолжительность командировки работника определяется по отметкам в командировочном удостоверении, однако определение количества полных дней командировки для расчета суточных расходов осуществляется на основе информации о днях отправления и выбытия транспортных средств исходя из следующего правила. Днем отбытия работника в командировку считается день отправки поезда, автобуса, самолета, иного транспортного средства общего пользования из места постоянной работы работника, а днем прибытия из командировки - день прибытия транспортного средства к месту постоянной работы командированного. Если аэропорт, станция, пристань расположены вне населенного пункта, где работает командированный, в срок командировки засчитывается время, необходимое для проезда к станции, пристани, аэропорту. Такой же порядок действует и при расчете времени прибытия на место постоянной работы.

Таким образом, возможно несовпадение фактических дней командировки с отметками в командировочном удостоверении. Это несовпадение должно учитываться бухгалтером при расчете фактических затрат по командировке.

Например, работник, работающий в Харькове, должен выехать в командировку в Винницу 20 июня 2015 г. в 04 часа 30 минут. Естественно, что отметку в командировочном удостоверении об отбытии в командировку он должен сделать 19 июня. Поезд, на котором он вернулся из командировки, как указано в билете, прибывает в Харьков в 23 часа 50 минут 30 июня 2015 года (суббота). На предприятии установлена 5-дневная рабочая неделя. Следовательно, отметку в командировочном удостоверении о прибытии из командировки он сможет сделать только в понедельник, 2 июля. Определенное по билетам количество дней командировки для расчета суточных составит 11 суток, то есть с 20.06.2015 г. по 30.06.2015 г. включительно.

При опоздании поезда по сравнению с установленным графиком командированный представляет справку о фактическом прибытии поезда, полученную у администратора вокзала. Если имеется справка о фактическом прибытии поезда в 00 часов 10 минут 1 июля, количество дней командировки будет равняться 12 суткам. При отсутствии подтверждающего документа о фактическом времени прибытия работник бухгалтерии при расчете суточных по данной командировке обязан указать дату прибытия поезда по билету - 30.06.2015 г. и установить количество дней командировки - 11 суток.

Для расчета суточных день отбытия и день прибытия считаются как два дня в том случае, если это не один календарный день.

Например, если командированный отбыл в командировку 14.08.2015 г. и вернулся в пункт отправления в тот же день, суточные рассчитываются исходя из одного дня длительности командировки.

Обращаем внимание на наличие отметок в удостоверении в пунктах командировки. При направлении работника в разные населенные пункты отметки об отбытии и прибытии делаются в каждом из них.

Командировочное удостоверение по возвращении работника из командировки вместе с другими подтверждающими документами прилагается к авансовому отчету работника. В дальнейшем командировочное удостоверение вместе с приказом, авансовым отчетом и другими первичными документами хранится в бухгалтерии (архиве) предприятия.

Заполнение авансового отчета работником бухгалтерии

После принятия авансового отчета от подотчетного лица и его проверки осуществляется дальнейшее его заполнение в бухгалтерии. Работники бухгалтерии заполняют незаполненную часть реквизитов лицевой и обратной сторон бланка авансового отчета.

В бухгалтерии указываются следующие сведения: порядковый номер авансового отчета, количество подтверждающих документов, поданных в приложении к отчету и принятых к учету; проводится окончательный расчет с подотчетным лицом: внесение им остатка или формирование задолженности перед ним (в дальнейшем - выдача ему денежных средств из кассы при большей величине затрат, если подтверждена целесообразность данного превышения).

В крайней левой части лицевой стороны формы проводятся расчеты сумм по денежному авансу - остаток предыдущего аванса, полученные подотчетным лицом средства, сумма затраченных средств (по признанной величине израсходованных средств), приводится результат расчета - остаток средств подотчетного лица или превышение им расходования средств. В крайней правой части лицевой стороны указывается корреспонденция счетов бухгалтерского учета по операциям данного отчета. Хотя данные части формы имеют больше отношения к мемориально-ордерной форме бухгалтерского учета, однако они заполняются и при журнально-ордерной, и при компьютерной формах ведения учета.

Бухгалтер указывает установленную по подтверждающим документам и расчетам величину затрат по отчету и удостоверяет целесообразность затрат и их величину своей подписью, указывает дату проведения операции.

На обратной стороне авансового отчета в графе "Дебет. Счет" работник бухгалтерии против величины затрат указывает номер счета в соответствии с рабочим планом счетов предприятия. При необходимости бухгалтер указывает сумму НДС, выделенную в документе.

Остановимся на значении указания дат составления и утверждения отчета. Одним из условий соблюдения требований нормативных документов по расчету наличными денежными средствами является совпадение по времени представления отчета и возврата остатка наличных денег, полученных в кассе. С целью выполнения таких требований в бухгалтерии желательно вести объединенный регистр учета авансовых отчетов и возврата средств по данному отчету (см. бланк №5).

Дата составления авансового отчета подотчетным лицом признается как дата принятия предприятием отчета подотчетного лица о расходовании полученных средств.

Авансовый отчет передается руководителю, утверждающему величину затрат по данному отчету. В соответствующем разделе лицевой стороны авансового отчета указывается дата утверждения отчета руководителем.

К учету принимается величина затрат, определенная в авансовом отчете, утвержденная руководителем организации. Дата утверждения отчета руководителем признается как дата признания фактически использованной суммы наличных денег и дата формирования величины затрат.

После утверждения отчета руководителем и после осуществления расчета с подотчетным лицом в нижней части лицевой стороны формы авансового отчета выполняется окончательный расчет по данному отчету: указывается сумма и дата внесения/выдачи превышения затрат с заполнением реквизитов

кассовых документов, ставится подпись работника бухгалтерии о соответствии проведенного окончательного расчета с подотчетным лицом.

После утверждения руководителем авансового отчета, в соответствии с Графиком документооборота предприятия, работник бухгалтерии может производить погашение первичных документов к авансовому отчету путем наложения на них штампов или выполнения надписи от руки "Принято", "Погашено", "Вход. №_" и т.д. с указанием даты выполнения операции и подписи данного работника.

Заполненное командировочное удостоверение возвращается на предприятие и является неотъемлемой частью документов, подтверждающих выполнение задания по командировке подотчетным лицом предприятия.

После утверждения авансового отчета все приложения к нему, включая командировочное удостоверение, хранятся в бухгалтерии вместе с авансовым отчетом.

Как мы уже указывали ранее, форма авансового отчета предусматривает нумерацию и дату его составления, что предполагает ведение на предприятии дополнительного регистра учета - Журнала учета авансовых отчетов (образец журнала). Записи в журнале ведутся в хронологическом порядке. В данном регистре использованы данные примера из бланка №7 публикации. Форма Журнала регистрации авансовых отчетов приведена в бланке №8.

Определение величины задолженности подотчетного лица перед предприятием и ее урегулирование.

Из утвержденного руководителем авансового отчета бухгалтерией определяется сумма фактически затраченных денежных средств на выполнение задания и устанавливается величина остатка или перерасхода средств как разница между суммой полученного аванса и фактически использованной подотчетным лицом суммой средств для выполнения задания. Данная разница указывается в авансовом отчете.

По расчетам организации с подотчетным лицом по авансовому отчету могут быть три варианта соотношения между выданными денежными средствами и фактически использованной работником суммой средств:

Вариант 1. Полное совпадение величины израсходованных средств на основе подтверждающих документов полученной сумме.

Вариант 2. Превышение фактически использованных средств над суммой аванса.

Вариант 3. Сумма израсходованных средств меньше суммы полученного аванса.

При совпадении выданных и израсходованных средств (вариант 1) на основе авансового отчета устанавливается отсутствие задолженности подотчетного лица перед предприятием. Суммы остатка или перерасхода денежных средств при этом варианте не возникает.

Если величина фактически затраченных средств превышает сумму полученного аванса (вариант 2), происходит перерасход подотчетным лицом полученного денежного аванса. При признании фактической суммы израсходованных средств предприятием обоснованной, такое превышение означает, что подотчетное лицо для выполнения задания затратило собственные деньги и возникла задолженность предприятия перед подотчетным лицом.

При выявлении факта превышения затраченных денежных средств над суммой полученного денежного аванса подотчетному лицу предлагается в письменном виде представить объяснение перерасхода. На служебной (докладной) записке подотчетного лица ставится соответствующая резолюция руководителя. Окончательная сумма принятых к учету денежных средств удостоверяется подписью руководителя на авансовом отчете.

Служебная записка с резолюцией руководителя прилагается к авансовому отчету работника. Возникшая разница (долг предприятия) должна быть

возмещена работнику без его заявления из кассы предприятия. Обычно денежные средства, соответствующие признанной сумме перерасхода, погашаются путем выдачи наличных средств из кассы и заполнением расходного кассового ордера.

В нормативных документах не указан срок погашения обязательств предприятия перед подотчетным лицом. Предельный срок погашения задолженности может устанавливаться в коллективном договоре, например, в течение 30 дней после утверждения отчета.

При задержке погашения задолженности предприятием работник может защитить свои права, обратившись в комиссию по трудовым спорам своего предприятия или путем подачи искового заявления в суд. Законодатель предусмотрел общий срок для защиты прав по иску лица, право которого нарушено: в соответствии со ст. 71 Гражданского кодекса он составляет три года. Утвержденный руководителем авансовый отчет может служить подотчетному лицу документом для подачи искового заявления в суд.

Возможен вариант, при котором происходит расходование средств для предприятия полностью за счет личных денежных средств подотчетного лица. Такие инициативные шаги подотчетного лица администрацией рассматриваются как действия в интересах предприятия, поскольку использование личных средств не входит в круг прямых обязанностей работника или в его производственное задание. Работник добровольно возлагает на себя обязанности подотчетного лица, а предприятие подтверждает обязательство возместить затраты личных средств работника в форме согласия руководителя в определенный срок произвести расчет с подотчетным лицом.

В случае если работник потратил на нужды предприятия собственные средства, он отчитывается о затраченных средствах в общепринятом порядке с соблюдением предусмотренных сроков отчетности. Такая обязанность предусмотрена Положением о ведении кассовых операций №72, п. 2.15. В

настоящее время отсутствуют санкции за несвоевременный отчет по использованию личных средств работника. Однако, во избежание возможных претензий со стороны проверяющих, целесообразно придерживаться установленных сроков отчетности об использовании средств как полученных на предприятии, так и собственных средств работника.

В случае если подотчетное лицо израсходовало сумму меньше, чем полученные средства (вариант 3), установленная разница показывается в авансовом отчете как излишек наличных средств и оформляется как задолженность подотчетного лица перед предприятием. Сумма такой задолженности фиксируется в авансовом отчете как остаток средств.

Такой остаток средств признается предприятием как неиспользованный остаток наличных денежных средств и подлежит возврату в установленные сроки.

Отметим, что Положением о ведении кассовых операций №72, п. 2.15 предусмотрена обязанность подотчетного лица вместе с подачей авансового отчета об израсходованных (частично израсходованных) средствах одновременно вернуть неиспользованный остаток наличных денежных средств. Такое обязательное объединение отчета по ранее полученным средствам и возврата неиспользованных денежных средств называется полным отчетом подотчетного лица. Это единственный способ погашения задолженности по неиспользованным подотчетным суммам, предусмотренный Положением.

Операции по удержанию из заработной платы командированного неиспользованной подотчетной суммы, даже если имеется заявление работника, также как и погашение долга предприятия по предыдущей командировке путем "зачета" остатка наличных по данной командировке, и т. д. рассматриваются как невозвращение в кассу неиспользованных денежных средств и невыполнение предусмотренного Положением №72 требования полного отчета подотчетного лица. Отсутствие полного отчета работника по

командировке приводит к запрету выдачи ему новых наличных средств под отчет. Игнорирование такого запрета расценивается как нарушение одного из требований Указа Президента №491 и Положения №72, п. 2.17 (выдача работнику наличных под отчет без полного отчета о ранее выданных средствах).

Размер удержаний из заработной платы не должен превышать 20% месячной заработной платы (ст. 26 Закона Украины "Об оплате труда").

Невозврат работником средств в срок трактуется как противоправные действия (ст. 130 КЗоТ). По подотчетным суммам предусматривается полная материальная ответственность (ст. 134 КЗоТ).

Если размер нанесенного работником ущерба предприятию превышает его среднемесячный заработок, возмещение убытка происходит по решению суда.

В регистрах бухгалтерского учета задолженность подотчетного лица будет отражаться в Журнале 3 записями по кредиту счета 37 "Расчеты с разными дебиторами". Заполнение данной формы приведено в таблице 3 публикации.

Сформированная на основе авансового отчета задолженность будет числиться в учете до тех пор, пока не будет погашена работником (либо путем внесения денежных средств в кассу предприятия, либо путем удержаний из заработной платы такого работника). В случае признания такой задолженности безнадежной (отсутствует подотчетное лицо, подотчетное лицо не работает на предприятии, предприятию не удалось привлечь его к погашению долга перед предприятием и т. д.) задолженность списывается на прочие расходы операционной деятельности.

Если задание не выполнено, полученные денежные средства подотчетным лицом не израсходовались - авансовый отчет, как правило, не заполняется (отсутствует основание для отчета), полученные денежные средства

работник обязан вернуть. Подотчетное лицо обязано подать служебную записку с объяснением причин невыполнения задания.

Если отсутствуют отметки в командировочном удостоверении, то суточные не выплачиваются. Неприменение данной нормы Инструкции о командировках возможно при получении письменного объяснения командированного (с последующим ответом на запрос) об объективных причинах отсутствия отметок и печати (период организации или реорганизации предприятия, отсутствие печати в месте выполнения задания и др.). В данной ситуации в отношении других видов расходов указания о запрете выплат отсутствуют, поэтому решение о их уплате или неуплате принимает руководитель или уполномоченный на то работник предприятия.

Для погашения неиспользованного и своевременно не возвращенного аванса могут производиться отчисления из заработной платы работника для покрытия его задолженности предприятию (ст.127 КЗоТ). Невозвращенная подотчетным лицом сумма средств удерживается бухгалтерией из заработной платы работника по его согласию.

РАЗДЕЛ 5. УЧЕР РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

5.1 Заработная плата: виды, понятия и формы

В соответствии со ст. 1 Закона Украины «Об оплате труда» от 24.03.95 г. № 108/95-ВР заработная плата - это вознаграждение, рассчитанное, как правило, в денежном измерении, которое по трудовому договору работодатель выплачивает работнику за выполненную им работу. Размер заработной платы зависит от сложности и условий выполняемой работы, профессионально-деловых качеств работника, результатов его работы и хозяйственной деятельности предприятия.

Структура зарплаты состоит из следующих ее видов:

— основная з/п - это вознаграждение за выполненную работу согласно установленным нормам труда. Она устанавливается в виде тарифных ставок (окладов) и сдельных расценок для рабочих и должностных окладов для служащих.

— дополнительная з/п - это вознаграждение за работу сверх установленных норм, за трудовые успехи и изобретательность и за особые условия труда. Она включает доплаты, надбавки, гарантийные и компенсационные выплаты, предусмотренные действующим законодательством; премии, связанные с исполнением производственных задач и функций.

— прочие компенсационные и поощрительные выплаты - это выплаты в форме вознаграждений по итогам работы за год, премии по специальным системам и положениям, компенсационные и другие денежные и материальные выплаты, которые не предусмотрены актами действующего законодательства, или которые проводятся сверх установленных такими актами норм.

Формы и системы оплаты труда – это перечень определенных понятий и правил, с помощью которых устанавливается зависимость оплаты труда от фактических результатов (расходов) труда. Измерители расходов труда –

количество изготовленной продукции или количество отработанного времени, срок выполнения работ.

Можно выделить две основные формы оплаты труда:

- почасовая – это оплата труда за отработанное время (то есть количество работы определяется отработанным временем)
- сдельная – это оплата труда за количество изготовленной продукции, выполненных работ или предоставленных услуг (то есть количество работы определяется количеством и качеством изготовленной продукции или выполненной работы).

Указанные формы имеют свои разновидности. Так, при почасовой оплате труда выделяют простую почасовую и почасово-премиальную формы оплаты труда. Простая почасовая форма оплаты труда ставит оплату труда в зависимость от количества отработанного времени и квалификации работника. Почасово-премиальная —к должностным окладам или ставкам за единицу времени работы прибавляют надбавки (премии) за достижение определенных качественных и количественных показателей.

В свою очередь сдельная форма оплаты труда имеет следующие разновидности: прямая сдельная, сдельно-прогрессивная, сдельно-премиальная, аккордная, опосредованно сдельная. Рассмотрим наиболее распространенные из них.

При прямой сдельной форме оплаты труда основу оплаты составляет сдельная расценка, которая определяется делением часовой ставки, соответствующей разряду конкретной работы, на часовую норму выработки (или умножением этой ставки на норму времени).

Сдельно-прогрессивная форма предусматривает увеличение сдельной расценки с увеличением производства продукции, выполнения работ или предоставления услуг в течение установленного рабочего дня, смены.

По сдельно-премиальной форме рабочему-сдельщику осуществляют выплату, помимо заработка, по сдельным расценкам, премии за перевыполнение количественных и качественных показателей.

5.2. Документальное оформление расчетов по оплате труда

Документальное оформление расчетов с работниками - неотъемлемая часть учета расчетов по оплате труда, поскольку заработная плата начисляется в соответствии с документами по учету использования рабочего времени.

При повременной оплате труда таким документом является табель учета использования рабочего времени. Это внутренний, первичный, накопительный и оправдательный бухгалтерский документ, а также регистр оперативного учета рабочего времени.

Каждому работнику, принятому на постоянную, временную, сезонную работу сроком на один день и более, за исключением выполняющих работу по договору подряда, присваивается определенный табельный номер, который указывается во всех документах по учету труда и заработной платы.

Табель открывают или по организации в целом (если она небольшая), или по ее структурным подразделениям. Табельщик или лицо, на это уполномоченное, составляет табель в одном экземпляре и передает его в расчетный отдел бухгалтерии один или два раза в месяц (при начислении заработной платы с авансом). Данный документ позволяет ежедневно отмечать время прихода и ухода работников с работы, все случаи опозданий и неявок с указанием их причины, а также часы простоя и сверхурочной работы. Возможно фиксирование количества явок и неявок за месяц (метод сплошной регистрации) или только неявок (метод регистрации отклонений). Записи о неявках по уважительной причине делают на основании соответствующих документов: листках временной нетрудоспособности, справок о вызове в суд, военкомат и т.п., которые работники сдают табельщикам. Время простоев устанавливают по листкам о простое, а часы сверхурочной работы - по спискам мастеров.

Табель представляет собой таблицу, где по горизонтали проставляются дни текущего месяца, а в колонке по вертикали приводится список фамилий сотрудников. В заголовочной части таблицы записывают наименования организации и структурного подразделения, на которое заполняется табель. В клетке, относящейся к определенному дню члена трудового коллектива, ставится стандартное условное обозначение. Любой день расчетного месяца для каждого работника может быть рабочим, выходным (согласно календарю, особому графику) либо праздничным, днем отпуска или болезни. Как правило, выходные и праздничные дни обозначают буквой - В, служебные командировки - К, часы сверхурочной работы - С.

Учет выработки при сдельной форме оплаты труда можно организовать, если есть возможность измерить и подсчитать объем выполненных каждым работником работ в натуральном выражении и установить плановые, нормированные задания в единицу времени. Поэтому документация по учету выработки должна обеспечивать данными о количестве и качестве произведенной продукции и выполненных работ; о соответствии объема выполненных работ количеству израсходованных при этом материалов, сырья, полуфабрикатов; об уровне выполнения норм выработки и размере заработной платы.

Учет выработки рабочих-сдельщиков ведут мастера, бригадиры и другие работники. В зависимости от характера производства, системы организации и оплаты труда, способа контроля качества продукции в промышленности применяют следующие формы первичных учетных документов: наряд на сдельную работу, маршрутный лист (карта), рапорт о выработке и приемке работ за смену, карточки (ведомость) учета выработки, табель-расчет, акт о приемке выполненных работ, заказ и другие. Независимо от формы первичные документы должны содержать следующие реквизиты: место работы (цех, участок, отдел и т.п.), расчетный период (год, месяц, число), фамилию и инициалы работника, его табельный номер и разряд, код учета затрат (изделие, заказ, счет, статья расхода), наименование работы, плановый

и фактический объем, расценка за единицу выполняемой работы, фактический заработок. Заполняют эти документы на основе технологических карт, действующих норм и расценок в соответствии с производственной программой цеха (участка), графика работы. Их оформляют до начала работы и передают рабочему или бригаде. По окончании работ отдел технического контроля (ОТК) проставляет фактически затраченное время и объем выработанной, принятой годной продукции и брака. Подписывают документы руководители работ, нормировщик и бригадир (если работа выполняется бригадой), подтверждает руководитель организации.

В единичных производствах, где изготавливают индивидуальную (неповторяющуюся) продукцию, основным документом на сдельную работу является наряд. По форме различают: индивидуальные наряды (на одного человека) и бригадные (коллективные) наряды; по сроку действия - разовые (на один вид работы в течение смены или месяца, относящиеся к одному и тому же заказу, коду производственных затрат) и накопительные наряды. Но более совершенными считаются накопительные наряды на весь отчетный период или его половину. В такой наряд последовательно записывают нормированные задания и их выполнение. Подсчитывают их или сразу за весь месяц, или за половину месяца (при безавансовой выплате заработной платы). По окончании месяца наряд закрывают и сдают в бухгалтерию, где проводится его дальнейшая обработка: проверяется правильность заполнения учетных реквизитов, рассчитываются суммы заработка и количество часов нормированного времени, определяются итоговая сумма заработка и нормо-часы.

Если работа по наряду до конца месяца не закончена, то расценивается выполненная часть, а на завершение работы дается задание в наряде на следующий месяц.

Наряд как документ имеет некоторые недостатки: он не позволяет контролировать объем и движение выполненных работ по технологической

цепочке, так как выписывается на одного рабочего или бригаду, на одну или несколько операций, последовательно не связанных между собой. Поэтому в серийных производствах, где по одному технологическому процессу изготавливается одновременно серия (группа) однородных изделий, для учета выработки и заработной платы применяют маршрутные листы (карты). Работу по ним может выполнять каждый рабочий. Маршрутный лист выписывается заранее на все операции технологического процесса и на определенную партию деталей и изделий. В нем последовательно отмечают передачу работы (количество) с одной операции на другую, что позволяет контролировать потери и брак в производстве. Ввиду того, что работы по маршрутному листу выполняют несколько рабочих, заработок каждого накапливается в специальном документе-рапорте о выработке, составляемом за 15 дней или за месяц.

Применяют несколько вариантов оформления расчетов организации с рабочими и служащими путем составления: а) расчетно-платежных ведомостей, в которых совмещаются два документа - расчетная и платежная ведомости, т.е. одновременно рассчитывается сумма к оплате и проводится ее выдача; б) расчетных ведомостей, а выплаты проводятся отдельно по платежным ведомостям; в) расчетных листков для каждого работника за месяц, на основании которых заполняются платежные ведомости.

Типовые формы первичных документов по учету труда и его оплаты можно сгруппировать следующим образом.

Учет личного состава. Его ведут в отделе кадров, где заполняют личную карточку (ф. № П-2).

Оформляют работника на работу на основании Приказа (распоряжения) о приеме на работу (ф. П-1). Каждому рабочему присваивают табельный номер, открывают личный листок.

Учет использования рабочего времени ведут в Табеле учета использования рабочего времени (ф. № П-5). В нем для каждого рабочего

указывают количество отработанного времени, ежедневно и за месяц. Отметьте: ф. № П-5 применяют только для учета использования рабочего времени работников с почасовой оплатой труда.

Документы для расчета зарплаты. Прежде всего это Расчетно-платежная ведомость (ф. № П-6). Ее составляет бухгалтер предприятия на основании соответствующих первичных документов (табелей учета использования рабочего времени, нарядов, больничных листов) обычно в одном экземпляре. Обобщение данных сведений по предприятию делают путем составления сводной Расчетно-платежной ведомости (ф. П-7).

При сдельной системе оплаты труда для правильного начисления зарплаты учитывают выработку продукции или объем работ, выполненный каждым рабочим. Для учета выработки применяют разные первичные документы в зависимости от характера производства и технологического процесса. Это и наряд на сдельную работу, и маршрутный лист в сочетании с рапортом о выработке или отрывным талоном, и рапорт о выработке (сменный рапорт), лист простоя и т.п.

Предприятие может разрабатывать следующие первичные документы на доплаты рабочим: лист на доплату в случаях простоя не по вине работника, лист простоя, табель для отметки фактических часов работы в рамках норм, сверхурочной работы, работы в ночное время.

5.3 Начисление отпускных

Главными нормативными документами, регулирующими данный вопрос является Трудовой кодекс, Закон Украины «Об отпусках» и «Порядок исчисления средней заработной платы» № 100. Почти все расчеты по средней заработной плате связаны с Порядком № 100. Сумма отпускных рассчитывается путем умножения среднедневной заработной платы за расчетный период на число календарных дней, приходящихся на отпуск. Эту формулу можно представить в виде: $V = З.П.ср. * Кпд$, где V — сумма отпускных ;

З.П.ср. — Среднедневная заработная плата за расчетный период;

Кд.п. — количество календарных дней, приходящихся на время отпуска.

Следует уделить внимание каждому из двух показателей, участвующих в расчете отпускных. Ведь формирование значения каждого из них имеет свои особенности.

Следует начать, конечно, со среднедневной заработной платы. Она рассчитывается следующим образом:

$$\text{З.П.ср.} = \text{З.П.з.п.} / \text{Кд.п.},$$

где З.П.з.п. — Общая сумма заработной платы за расчетный период;

Кд.п. — Количество дней в расчетном периоде.

Определение расчетного периода и расчет количества дней в нем.

Согласно Порядку № 100, период для расчета среднедневной заработной платы составляет 12 полных календарных месяцев, предшествующих предоставлению отпуска. Если работник проработал на предприятии меньше года, то заработная плата рассчитывается за фактически отработанное время. Расчетный период считается с первого числа месяца после оформления на работу до первого числа месяца, в котором предоставляется отпуск.

Количество календарных дней в расчетном периоде уменьшается на выходные и нерабочие дни, перечисленные в ст. 73 Кодекса законов о труде:

1 января — Новый год

7 января — Рождество Христово

8 марта — Международный женский день

1 и 2 мая — День международной солидарности трудящихся

9 мая — День Победы

28 июня — День Конституции Украины

24 августа — День независимости Украины.

14 октября – День защитника Украины

-один день (воскресенье) — Пасха (Пасха)

-один день (воскресенье) — Троица.

Всего 11 дней. То есть, если расчетным периодом является год (365 или 366 дней), то за вычетом праздничных и нерабочих дней количество дней составляет $365 (366) - 10 \text{ дней} = 355 (356)$.

Также исключается из расчетного периода время, когда работник не работал по уважительным причинам и он не получал заработной платы. Это может быть, например, бесплатная отпуск.

Определение суммы выплат для включения в расчет среднедневной заработной платы.

Для того, чтобы определиться какие выплаты работникам включать в сумму заработной платы для расчета среднедневного показателя а какие нет, обратимся к вышеупомянутому Порядку № 100. В нем есть исчерпывающий перечень выплат, которые включаются и которые не включаются в расчет средней заработной платы.

Следовательно, в расчет средней заработной платы включаются выплаты:

- Основная заработная плата;
- Доплаты и надбавки
- Производственные премии и премии за экономию конкретных видов топлива, электроэнергии и тепловой энергии;
- Вознаграждение по итогам годовой работы и выслугу лет.

Премии включаются в расчет в части, соответствующей количеству месяцев в расчетном периоде. То есть, если премия была выплачена за 6 месяцев, а на

расчетный период попадает только 3 из них, то в расчете средней заработной платы участвует лишь половина премии. Вознаграждение по итогам годовой работы или за выслугу лет включается в расчет путем добавления к каждому месяцу расчетного периода $1 / 12$ суммы вознаграждения.

Например: Работника приняли на работу с 01.10, и выплатили годовое вознаграждение в январе. Если он уходит в отпуск в июне, то ежегодное вознаграждение включается в расчет в части $7 / 12$ всей суммы.

В расчет средней заработной платы не включаются выплаты:

- Выплаты за выполнение отдельных поручений;
- Единовременные выплаты;
- Компенсационные выплаты на командировку и перевод;
- Премии за изобретения и рационализаторские предложения, за содействие внедрению изобретений и рационализаторских предложений, за внедрение новой техники и технологии, за сбор и сдачу лома черных, цветных и драгоценных металлов, сбор и сдачу на восстановление отработанных деталей машин, автомобильных шин, ввод в действие производственных мощностей и объектов строительства (за исключением этих премий работникам строительных организаций, выплачиваемых в составе премий за результаты хозяйственной деятельности);
- Денежные и вещевые вознаграждения за призовые места на соревнованиях, смотрах, конкурсах и т.п.;
- Пенсии, государственная помощь, социальные и компенсационные выплаты;
- Литературный гонорар штатным работникам газет и журналов, выплачиваемый по авторскому договору;

- Стоимость бесплатно выданной спецодежды, спец. обуви и других средств индивидуальной защиты, мыла, моющих и обезвреживающих средств, молока и лечебно-профилактического питания;
- Дотации на обеды, проезд, стоимость оплаченных предприятием путевок в санатории и дома отдыха;
- Выплаты, связанные с юбилейными датами, днем рождения, за долголетнюю и безупречную трудовую деятельность, активную общественную работу и т.п.;
- Стоимость бесплатно предоставленных некоторым категориям работников коммунальных услуг, жилья, топлива и сумма средств на их возмещение;
- Заработная плата на работе по совместительству (за исключением работников, для которых включение ее в средний заработок предусмотрено действующим законодательством);
- Суммы возмещения вреда, причиненного работнику увечьем или другим повреждением здоровья;
- Доходы (дивиденды, проценты), начисленные по акциям трудового коллектива и вкладам членов трудового коллектива в имущество предприятия;
- Компенсация работникам потери части заработной платы в связи с нарушением сроков ее выплаты.

Примеры расчета отпускных в различных ситуациях

Расчет отпускных в общем виде

Работник работает на предприятии с 25.06.2009 года. Уходит в ежегодный отпуск на 24 календарных дня 10.08.2010 года. Заработная плата за период с августа 2009 года по июль 2010 года составляет 30 000 грн. Какая сумма отпускных?

Количество дней в расчетном периоде: $365 - 10 = 355$ к.дн.

Среднедневная заработная плата: $30\,000 \text{ грн} / 355 \text{ к.дн.} = 84,51 \text{ грн.}$

Сумма отпускных: $84,51 \text{ грн.} * 24 \text{ к.дн.} = 2\,028,24 \text{ грн.}$

Больничный в расчетном периоде

Работник работает на предприятии с 25.06.2014 года. Идет в ежегодный отпуск на 24 календарных дня 10.08.2015 года. В сентябре работник был на больничном. Сумма больничных 1500 грн. Зарботная плата за период с августа 2014 года по июль 2015 года составляет 27 500 грн.

Количество дней в расчетном периоде: $365 - 10 = 355$ к.дн.

Среднедневная заработная плата: $(27\,500 + 1\,500) / 355 = 81,70 \text{ грн.}$

Сумма отпускных: $81,70 \text{ грн.} * 24 \text{ к.дн.} = 1960,8 \text{ грн.}$

Сумма больничных входит в сумму для расчета среднедневной заработной платы, так как больничных нет в перечне выплат, которые исключаются из этой суммы.

Отпуск без сохранения заработной платы в расчетном периоде

Работник работает на предприятии с 25.06.2014 года. Идет в ежегодный отпуск на 24 календарных дня 10.08.2015 года. Работник был в отпуске без сохранения заработной платы 15 дней в мае. Зарботная плата за период август — июль составляет 28 750 грн.

Количество дней в расчетном периоде: $365 - 10 - 15 = 340$ к.дн.

Среднедневная заработная плата: $28\,750 \text{ грн.} / 340 = 84,56 \text{ грн.}$

Сумма отпускных: $84,56 \text{ грн.} * 24 \text{ к.дн.} = 2\,029,44 \text{ грн.}$

Время отпуска без сохранения заработной платы не входит в расчетный период. Соответственно расчетный период уменьшается на время такого отпуска, если он имел место.

Премия за год в расчетном периоде

Работник работает на предприятии с 25.10.2014 года. Идет в ежегодный отпуск на 24 календарных дня 10.08.2015 года. В январе 2015 года ему начислена премия за 2014 год в сумме 3 000 грн. Заработная плата за ноябрь — июль 20 000 грн.

Количество дней в расчетном периоде: $(30 + 31 + 31 + 28 + 31 + 30 + 31 + 30 + 31) - 9 = 264$ к.дн.

Среднедневная заработная плата: $(20\,000 \text{ грн.} + (3\,000 \text{ грн.} * 7 / 12)) / 264 = 82,38$ грн.

Отпускные: $82,38 \text{ грн.} * 24 \text{ к.дн.} = 1997,12$ грн.

Премия за год включается в расчетный период в пропорциональной части. Если бы расчетный период составлял 12 месяцев, то к сумме заработной платы за период включалась бы вся сумма премии.

Повышение заработной платы в расчетном периоде. (Хозрасчетные предприятия)

Работник работает на предприятии с 25.06.2014 года. Уходит в ежегодный отпуск на 24 календарных дня 10.08.2015 года. Оклад работника с августа 2014 года по февраль 2015 составляет 2 500 грн. С марта оклад увеличился на 20% и стал 3 000 грн. Руководитель предприятия издал приказ об уменьшении коэффициента корректировки повышение заработной платы для расчета отпускных до 10%.

Количество дней в расчетном периоде: $365 - 10 = 355$ к.дн.

Среднедневная заработная плата: $((2\,500 * 7 * 1,1) + (3\,000 * 5)) / 355 = 96,48$ грн.

Сумма отпускных: $96,48 \text{ грн.} * 24 \text{ к.дн.} = 2\,315,52$ грн.

Ситуация по расчету средней заработной платы при ее повышении регулируется п. 10 Порядка № 100. Согласно ему, заработная плата корректируется на коэффициент повышения. Причем руководители хозяйственных предприятий, с учетом финансовых возможностей предприятия, могут принимать решение об уменьшении этого коэффициента. На других предприятиях снижение коэффициента повышения заработной платы не допускается.

Декретный отпуск и отпуск по уходу за ребенком в расчетном периоде

Работница уходит в ежегодный отпуск на 24 календарных дня 10.08.2015 года. С 01.09.2014 до 04.01.2015 года она находилась в отпуске по беременности и родам. С 04.01.2015 до 31.05.2015 года она находилась в отпуске по уходу за ребенком до 3х лет. Расчетный период: август 2014 — июль 2015 года. Зарплата за август 2014 года 2000 грн. Пособие по беременности и родам составляет 6000 грн. Зарплата за июнь и июль 2015 года составляет 4000 грн.

Количество дней в расчетном периоде: $365 - 147 - 4 = 214$ к.дн.

Средняя заработная плата: $(2\ 000 + 6\ 000 + 4\ 000) / 241 = 56,07$ грн.

Сумма отпускных: $56,07 * 24 = 1\ 345,68$ грн.

Сумма пособия по беременности и родам включается в расчет средней заработной платы, поскольку она является пособием по временной нетрудоспособности и в период отпуска за работницей сохраняется средний заработок. Отпуск по уходу за ребенком до 3х лет в расчет не включается, так как это государственная помощь.

Может возникнуть такая ситуация, когда работница уходит в отпуск сразу по окончании отпуска по уходу за ребенком до 3х лет. При этом за предыдущие 12 месяцев, она не получала заработную плату, так что нет данных для расчета средней заработной платы. В таких случаях расчет производится

исходя из должностного оклада, установленного в трудовом договоре, о чем свидетельствует последний абзац п.4 Порядка № 100.

5.4 Синтетический и аналитические учет расчетов по заработной плате

При повременной форме оплаты труда начисление заработной платы работникам проводится на основе штатного расписания, приказов о приеме, переводе и освобождении, табеля учета использования рабочего времени и других документов. При сдельной оплате труда – согласно актов выполненных работ, нарядов на сдельную работу и других документов.

Начисление заработной платы за месяц и выплата за вторую половину месяца проводятся по расчетно-платежной ведомости ф. № П-50, в которой указывают идентификационный код, фамилии и инициалы каждого работника, суммы начисленной заработной платы по видам выплат, помощь по временной неспособности, выданный аванс за первую половину месяца, произведенные удержания.

Расчетно-платежные сведения подписывают работник, который составил ведомость, проверяет ее главный бухгалтер, а разрешение на выплату подписывают руководитель учреждения.

По начисленной заработной плате работникам бюджетных учреждений выполняются разные содержания, которые условно можно разделить на 2 группы:

- 1) обязательные удержания;
- 2) необязательные удержания.

К обязательным относятся:

- 1) сбор на обязательное государственное пенсионное страхование. Для работников, которые имеют статус государственного служащего или

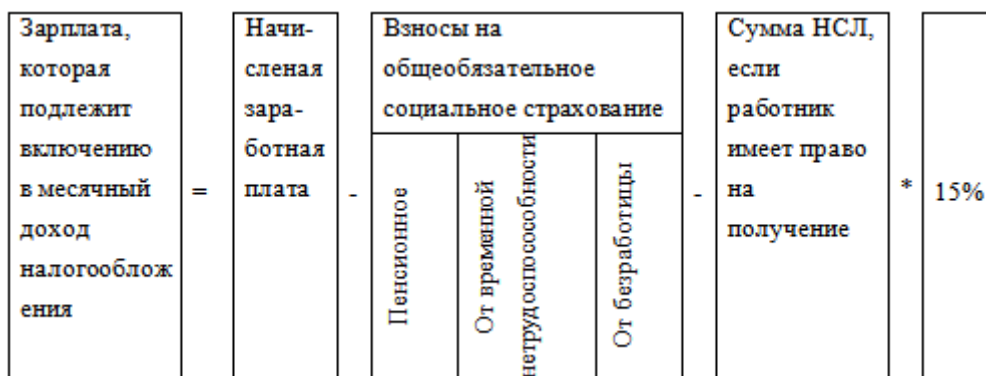
которые занимают должности, работа на которых засчитывается в трудовой стаж, которая дает право на получение пенсий по закону Украины «О государственной службе», «О прокуратуре», «О государственной поддержке средств массовой информации и социальной защите журналистов», «О научной и научно-педагогической деятельности», «О статусе народного депутату Украины» предусмотрены дифференцированные ставки удержаний сбора в Пенсионный фонд;

- 2) взносы в Фонд общеобязательного государственного социального страхования в связи с временной потерей трудоспособности;
- 3) сбор в Фонд общеобязательного государственного социального страхования на случай безработицы;
- 4) налог с дохода физических лиц. Налогообложение устанавливается в размере 15 % от объекта налогообложения

Одной из особенностей Закона является применение налоговой социальной льготы при налогообложении заработной платы, если ее размер не превышает суммы месячного прожиточного минимума для работоспособного лица, установленного на 01.01. отчетного налогового года умноженной на 1,4 и округленной к ближайшим 10 грн.

Например, на 01.01.08. прожиточный минимум составлял (январь-март) 633 грн. $\times 1,4 = 886$ (890 грн.). Таким образом, предельный размер заработной платы, к которой применяется налоговая социальная льгота - 890 грн.

Схематически, порядок содержания налога с дохода физических лиц представлен таким образом:



К необязательным удержаниям относятся:

- 1) профсоюзные взносы (членов профсоюза), они являются добровольными и содержатся в размере 1% от общей суммы заработной платы за отчетный месяц (за вычетом начисленной суммы помощи за дни нетрудоспособности в этом периоде);
- 2) суммы по исполнительным документам, в том числе алименты. Алименты исчисляются из начисленной заработной платы за вычетом обязательных платежей:
 - - на одного ребенка – 25%;
 - - на двух детей – 33%;
 - - на трех и более детей - 50%.
- 3) кроме того, могут осуществляться удержания подотчетных сумм, которые своевременно не были возвращены (по заявлению подотчетного лица);
- 4) денежные начисления за недостачи товарно-материальных ценностей и разворовывания имущества.

Удержания по начисленной заработной плате работников могут проводиться только на основании актов действующего законодательства.

Учет заработной платы в системе счетов – это синтетический учет начисления и распределения заработной платы, определения суммы, которая

принадлежит работникам, и отнесения ее на соответствующие счета по кодам экономической классификации расходов.

Для учета расчетов с работниками по всем видам заработной платы, премиям, помощи в связи с временной нетрудоспособностью предназначен пассивный субсчет 661 «Расчеты по заработной плате».

По кредиту этого субсчета отображаются начисленные суммы, а по дебету – содержание, выплаты, суммы депонируемой заработной платы.

Заработная плата, начисленная работникам за отработанное время, или выполненную работу для бюджетных учреждений является фактическими расходами, которым отвечает КЭКР 1110. На суммы начисленной заработной платы кредитуется субсчет 661 «Расчеты по заработной плате» и дебетуются такие счета: 80 «Расходы из общего фонда»; 81 «Расходы специального фонда»; 82 «Производственные расходы» в зависимости от вида персонала и источников выплат.

Сумы, удержанные из заработной платы, отображаются по дебету субсчета 661, при этом кредитуется разные субсчета в зависимости от вида содержаний:

- 651 «Расчеты по пенсионному обеспечению»;
- 652 «Расчеты по социальному страхованию» – на сумму взносов в Фонд страхования на случай временной потери работоспособности;
- 653 «Расчеты по страхованию на случай безработицы»;
- 641 «Расчеты по платежам и налогам в бюджет»;
- 664 «Расчеты с работниками по безналичным перечислениям на счета по вкладам в банках» – учитываются суммы, удержанные из заработной платы работников на основании письменного заявления работника;

- 666 «Расчеты с членами профсоюза безналичными перечислениями сумм членских профсоюзных взносов»;
- 668 «Расчеты по исполнительным документам и прочие удержания»;
- 671 «Расчеты с депонентами» на суммы заработной платы, которые не получены в установленный срок (3 календарных дня).

Информация о начисленной заработной плате и осуществленных с нее удержаний на основании итогов расчетно-платежных сведений отображается в «Своде расчетных ведомостей по заработной плате и стипендиям» ф. № 405 (бюджет), который одновременно является мемориальным ордера по заработной плате № 5. К мемориальному ордеру добавляются документы, которые являются основанием для начисления заработной платы.

Операции по выплате заработной платы через кассу учреждения отображаются в мемориальном ордере № 1 «Накопительная ведомость кассовых операций», при выплате с помощью пластиковых карточек через банкоматы отображается в мемориальном ордере № 2 «Накопительная ведомость движения денежных средств общего фонда в органах Государственного казначейства Украины».

Аналитический учет расчетов по субсчету 661 ведется в карточках-справках (ф. № 417) или лицевых счетах (ф. № П – 54), которые открываются сроком на один календарный год на каждого работника учреждения.

5.5 Начисления и выплаты заработной платы

«Зарплатные» выплаты делятся на:

- удержания из зарплаты, которые ложатся на плечи работников, потому что вычитаются из начисленной им заработной платы;
- начисления на фонд оплаты труда.

Фондом заработной платы является сумма начисленной зарплаты всех работников. Эта нагрузка ложиться на плечи работодателя и осуществляется за счёт его денежных средств.

Фонд заработной платы	
Удержания	Начисления
Налог на доходы физ. лиц (15% или 17%)	Единый социальный взнос (в зависимости от класса профессионального риска производства)
Единый социальный взнос (3,6%)	

Единый социальный взнос (ЕСВ)

Как видите, единый социальный взнос, присутствует как в части начисления на зарплату, так и в части удержаний из неё. Удерживается ЕСВ в размере 3,6% от начисленной зарплаты. Больше никаких премудростей здесь нет. А вот для работодателей размер суммы взноса зависит от класса профессионального риска производства, к которому отнесён плательщик единого взноса, с учётом видов его экономической деятельности. Таких классов Законом о ЕСВ предусмотрено 67 и соответственно ставки колеблются от 36,76 % до 49,7 %.

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)

Итак, как гласит пп. 14.1.180 НКУ, налоговые агенты, а таковыми являются все работодатели, при начислении (выплате, предоставлении) дохода (в денежной или не денежной форме) обязаны начислять, удерживать и выплачивать налог в бюджет от имени и за счёт физического лица с доходов, выплачиваемых такому лицу, вести налоговый учёт, предоставлять налоговую отчётность налоговым органам и нести ответственность за нарушение норм НКУ.

Переведя на человеческий язык вышесказанное можно сделать несколько выводов:

- базой для налогообложения являются доходы в виде зарплаты, который начислены или выплачены налогоплательщику;
- ответственным за начисление и уплату в бюджет, являетесь вы, мой дорогой работодатель.

НКУ предусмотрены прогрессивные ставки НДФЛ. Какую из них надо применять, зависит от суммы налогооблагаемого дохода.

Размер месячного дохода	Сумма налога
Доход меньше или равен 10-ти размерам минимальной зарплаты (по состоянию на 1 января отчётного налогового года)	15% из всей суммы облагаемого дохода
Доход больше 10-ти минимальных зарплат (по состоянию на 1 января отчётного налогового года)	Из дохода, равного 10-ти минимальным зарплатам (по состоянию на 1 января отчётного налогового года) удерживается 15% налога, из суммы превышения – 17%

Что касается самого расчёта НДФЛ, то он считается по следующим правилам. Налог удерживается из суммы начисленной зарплаты, которая уменьшается на: сумму единого социального взноса; сумму налоговой социальной льготы, если она применяется (п. 164.6 НКУ).

РАЗДЕЛ 6. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

6.1 Понятие основных средств и их классификация

Учет основных средств в Украине регламентируется стандартом бухгалтерского учета №7 (ПСБУ-7)

Основные средства - это материальные активы, которые предприятие содержит с целью использования их в процессе производства, поставки товаров, предоставления услуг, передачи в аренду другим лицам или для осуществления административных и социально-культурных функций, ожидаемый срок полезного использования (эксплуатации) которых больше одного года (или операционного цикла, если он больше года).

Объект основных средств - это:

- законченное устройство со всеми приспособлениями и принадлежностями к нему;

- конструктивно обособленный предмет, предназначенный для исполнения определенных самостоятельных функций;
- обособленный комплекс конструктивно объединенных предметов одинакового или разного назначения, которые имеют общие приспособления для их обслуживания, управления и единый фундамент, в результате чего каждый предмет может выполнять свои функции, а комплекс - определенную работу только в составе комплекса, а не самостоятельно;
- другой актив, который отвечает определению основных средств, или часть такого актива, которая контролируется предприятием

Если один объект основных средств состоит из частей, которые имеют различный срок полезного использования (эксплуатации), то каждая из этих частей может признаваться в бухгалтерском учете как отдельный объект этих основных средств.

Приведенные выше формулировки позволяют трактовать понятие "объект основных средств" достаточно широко и учитывать особенности его использования. Для того, чтобы вести учет основных средств, стандарт 7 дает нам следующие базовые определения:

Амортизация - систематическое распределение стоимости необоротных активов, которая амортизируется, на протяжении срока их полезного использования (эксплуатации).

Стоимость актива, подлежащая амортизации - первичная или переоцененная стоимость необоротных активов за вычетом их ликвидационной стоимости.

В качестве примечания рекомендую все-таки в учетной политике предприятия записать, что ликвидационная стоимость основных средств принимается равной нулю. Это избавит Вас от головной боли при налоговых

проверках и упростит учет. Кроме того, на больших предприятиях вероятность возникновения ошибок линейного персонала сильно уменьшится.

Группа основных средств - совокупность однотипных по техническим характеристикам, предназначению и условиям использования необоротных материальных активов.

Уменьшение полезности - потеря экономической выгоды в сумме превышения остаточной стоимости актива над суммой ожидаемой компенсации.

Износ основных средств - сумма амортизации объекта основных средств с момента начала его полезного использования.

Ликвидационная стоимость - сумма средств или стоимость других активов, которую предприятие ожидает получить от реализации (ликвидации) необоротных активов после окончания срока их полезного использования (эксплуатации), за вычетом затрат, связанных с их реализацией (ликвидацией).

Подобные объекты - это объекты, которые имеют одинаковое функциональное назначение и одинаковую справедливую стоимость.

Первоначальная стоимость - историческая (фактическая) себестоимость необоротных активов, определяемая как сумма уплаченных денежных средств или справедливая стоимость других объектов, переданных (затраченных) для приобретения (создания) необоротных активов.

Переоцененная стоимость - стоимость необоротных активов после их переоценки.

Срок полезного использования (эксплуатации) - ожидаемый период времени, на протяжении которого необоротные активы будут использоваться предприятием или с их использованием будет изготовлен (выполнен) ожидаемый предприятием объем продукции (работ, услуг).

Незавершенные капитальные инвестиции в необоротные материальные активы - капитальные инвестиции в строительство, изготовление, реконструкцию, модернизацию, приобретение объектов необоротных материальных активов, введение которых на дату баланса не произошло, а также авансовые платежи для финансирования строительства.

Именно исходя из данной формулировки в процессе практического ведения бухгалтерского учета основных средств, бухгалтеру следует сначала приходовать основные средства как незавершенные инвестиции, а лишь, потом, после получения акта ввода в эксплуатацию основных средств, приходовать их как основные средства. Это избавит Вас от необходимости раздумывать, что же делать, когда дата баланса наступила, а акт ввода в эксплуатацию, например, станка, у Вас отсутствует. Особенно это важно для производственных предприятий, поскольку акт ввода в эксплуатацию одновременно является подтверждением, что соблюдены все требования техники безопасности и охраны труда.

Чистая стоимость реализации необоротного актива - справедливая стоимость необоротного актива за вычетом ожидаемых расходов на его реализацию.

Классификация основных средств

Для целей бухгалтерского учета основные средства классифицируются на следующие группы:

1. Основные средства (Основні засоби - укр.)

1. Земельные участки
 2. Капитальные затраты на улучшение земель
 3. Здания, сооружения и передаточные устройства
 4. Машины и оборудование
 5. Транспортные средства
 6. Инструменты, приспособления, инвентарь (мебель)
 7. Животные
 8. Многолетние насаждения
 9. Другие основные средства
2. Другие необоротные материальные активы
 1. Библиотечные фонды
 2. Малоценные необоротные материальные активы
 3. Временные сооружения
 4. Природные ресурсы
 5. Инвентарная тара
 6. Предметы проката
 7. Другие необоротные материальные активы
3. Незавершенные капитальные инвестиции

Предприятия могут устанавливать стоимостные признаки предметов, которые входят в состав малоценных необоротных материальных активов.

На последнюю фразу прошу обратить внимание особо - это значит, что главный критерий принадлежности к необоротным активам - срок использования, а вот деление на малоценные предметы и основные фонды - вопрос учетной политики предприятия.

6.2 Амортизация производственных активов

Возмещение износа основных производственных фондов предприятия осуществляется на основе амортизации. Под амортизацией понимается процесс перенесения стоимости основных производственных фондов на

производимую продукцию посредством амортизационных отчислений в целях накопления средств для полного восстановления фондов.

Амортизационные отчисления включаются в себестоимость продукции и являются постоянными затратами предприятия, соответствуют степени износа его основных производственных фондов. Объектами для начисления амортизации являются основные фонды предприятий, действующих как в сфере материального производства, так и в непроизводственной сфере.

Согласно Налоговому Кодексу Украины статьи 144 пункта 1, амортизации подлежат:

- затраты на приобретение основных средств, нематериальных активов и долгосрочных биологических активов для использования в хозяйственных целях;
- затраты на самостоятельное изготовление основных средств выращивания долгосрочных биологических активов для использования в хозяйственных целях; • затраты на проведение ремонта, реконструкции, модернизации, которые превышают 10% совокупной первоначальной стоимости всех групп основных средств;
- капитальные инвестиции, полученные плательщиком налога с бюджета, в виде целевого финансирования на приобретение основных средств, нематериальных активов
- стоимость полученных без оплаты объектов энергосбережения, газо- и тепло- сбережения, канализационных магистралей. В хозяйственной практике для учета амортизации используются сумма амортизационных отчислений и норма амортизации.

Сумма амортизационных отчислений – это денежное выражение перенесенной стоимости; включается в себестоимость продукции. Норма амортизации – это установленный в процентах балансовой стоимости размер

амортизации за определенный период времени по конкретному виду основных средств. Суммы амортизационных отчислений не подлежат изъятию в бюджет, а также не могут быть базой для начисления различных видов налогов и сборов. Согласно Налоговому Кодексу Украины пункта 145.1.5 статьи 145 на территории нашего государства амортизация начисляется следующими методами: прямолинейный, метод уменьшения остаточной стоимости, метод ускоренного уменьшения остаточной стоимости, кумулятивный, производственный. Метод начисления амортизации выбирается предприятием самостоятельно с учетом ожидаемого способа получения экономических выгод от его использования. Таким образом, предприятие по каждому объекту основных средств определяет:

- ликвидационную стоимость;
- срок полезного использования объекта;
- метод начисления амортизации.

Амортизация малоценных необоротных материальных активов и библиотечных фондов может начисляться по решению плательщика налогов в первом месяце использования объекта в размере 50% их амортизируемой стоимости, а остальные 50% – в месяц их ликвидации или в первом месяце использования объекта в размере 100% их стоимости. На основные средства групп 1 и 13 амортизация не начисляется. Прямолинейный метод начисления амортизации подразумевает равномерное начисление суммы амортизации на протяжении всего срока эксплуатации объекта. Согласно данному методу годовая сумма амортизации определяется делением амортизируемой стоимости на срок полезного использования объекта основных средств. Метод уменьшения остаточной стоимости предусматривает, что остаточная стоимость никогда не будет равна нулю, так как этот метод основан на предположении, что новый объект основных средств принесет большую отдачу в первый год его эксплуатации, а затем его производительность,

мощность эксплуатации будут уменьшаться. При данном методе сумма амортизации определяется умножением остаточной стоимости объекта на начало отчетного периода или первоначальной стоимости на дату начала начислений амортизации и годовой нормы амортизации. Метод ускоренного уменьшения остаточной стоимости применяется только при начислении амортизации на объекты основных средств, относящиеся к 4 (машины и оборудование) и 5 (транспортные средства) группам. При данном методе сумма амортизационных отчислений определяется умножением остаточной стоимости объекта на начало отчетного периода или первоначальной стоимости на дату начала начислений амортизации и годовой нормы амортизации, которая определяется соответственно сроку эксплуатации объекта и удваивается. Кумулятивный метод основан на расчете кумулятивного коэффициента, который является, по сути, нормой амортизации. При данном методе годовая сумма амортизации определяется умножением амортизируемой стоимости на кумулятивный коэффициент, который рассчитывается делением стоимости лет, оставшихся до конца срока полезного использования объекта ОПФ, на сумму числа лет его полезного использования.

6.3 Списание и ликвидация основных средств

В соответствии с П(С)БУ 7, необоротные материальные активы списываются с баланса в случаях:

- их выбытия вследствие продажи,
- бесплатной передачи
- невозможности получения в дальнейшем экономических выгод от их использования (уничтожения, ликвидации).

Ликвидация необоротных активов

Ликвидация необоротных активов (основных средств) проводится исключительно с документальным оформлением данного события. Обратите внимание, что данная операция проводится на основе:

- соответствующего первичного документа - акта на списание (о техническом состоянии), составленного комиссией
- акта уничтожения (ликвидации) объекта

При этом налоговая инспекция обязательно поинтересуется наличием актов.

В противном случае такая ликвидация будет классифицироваться как поставка по обычным ценам, а с такой операции взимается НДС.

Для основных средств первичный документ, которым оформляется списание основных средств, - это Акт на списание основных средств (форма №ОЗ-3), типовая форма которого утверждена приказом Минстата Украины от 29.12.95 г. №352. Акт составляется в двух экземплярах комиссией, назначенной руководителем предприятия, стройки, организации, утверждается руководителем предприятия (организации) или лицом, на то уполномоченным. Первый экземпляр акта передается в бухгалтерию, второй остается у лица, ответственного за хранение основных средств, и является основанием для сдачи на склад запчастей, оставшихся в результате их списания, а также материалов, металлолома и т. п. Расходы от списания, а также стоимость материальных ценностей, поступивших от износа и разборки зданий, сооружений, демонтажа оборудования и т. п., отражаются в акте в разделе "Расчет результатов списания объектов". В этом документе фазы списание-ликвидация совмещены. Однако, обращаю Ваше внимание, что данные операции (списание - признание объекта ОС непригодным для использования и ликвидация - разборка, уничтожение) могут быть серьезно разнесены во времени. Поэтому иногда целесообразно сначала оформить списание объекта, а потом, отдельным документом, зафиксировать оприходование на баланс материалов, запасных частей и т.д.

Согласно Закону Украины "Про бухгалтерский учет и финансовую отчетность в Украине" статья 8 дает нам право самостоятельно выбирать форму ведения бухгалтерского учета и правила документооборота. Поэтому, если нам не нравится типовая форма, о которой речь шла выше, то можно использовать и собственные формы документов. Если мы решили составить документы по собственной, удобной нам форме, необходимо обратить внимание на следующие моменты, которые должны быть отражены в документах (см. статью 9 Закона):

- Название каждого документа
- Дата каждого документа
- Место составления
- Название предприятия, от имени которого составлен каждый документ
- Должности лиц, ответственных за осуществление операции ликвидации (списания) и правильность ее оформления
- Список членов комиссии, сделавших заключение о состоянии объекта и необходимости его ликвидации
- Личная подпись (подписи) лиц, или иные данные, которые дают возможность идентифицировать личность, которая брала участие в ее оформлении
- Причина ликвидации объекта основных средств (по инициативе предприятия или по причинам, от него не зависящим)
- Описание состояния объекта, причины, по которым он не может дальше использоваться или не может быть восстановлен
- Перечень лиц (если таковые установлены), которые виновны в том, что объект не может дальше эксплуатироваться
- Сведения о стихийном бедствии или правонарушении (если они имели место)

Обратите внимание, что в перечне речь идет не об одном документе, а о комплекте документации, которая является основанием для ликвидации объекта основных средств.

Бухгалтерские проводки при ликвидации основных средств

В самом простом случае (если ликвидационная стоимость объекта основных средств изначально была принята равной нулю, то есть мы решили амортизировать всю первоначальную стоимость ОС), проводки будут выглядеть следующим образом.

№ пп	Д	К	Содержание операции
1	13	10 (11,12)	Списываем начисленный износ, уменьшая при этом сумму первоначальной стоимости. Если износ составил 100%, то следующую проводку, естественно, делать нет необходимости.
2	976	10 (11,12)	Списываем расходы на оставшуюся сумму (если амортизация начислена не полностью)

6.4 Организация учета основных средств ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод»

Единицей учета основных средств является инвентарный объект. Для организации учета и обеспечения контроля за сохранностью основных средств каждому объекту основных средств присваивается при принятии к бухгалтерскому учету соответствующий инвентарный номер. Присвоенный инвентарный номер наносится краской.

Пообъектный учет основных средств ведется бухгалтерией ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод» на инвентарных карточках учета основных средств формы.

Инвентарная карточка учёта основных средств является основным регистром аналитического учёта основных средств. Инвентарная карточка открывается бухгалтерией на каждый инвентарный объект в одном экземпляре. Она заполняется на основе акта приёмки-передачи основных средств, технических паспортов и других документов на приобретение, сооружение, перемещение и списание объектов основных средств.

На лицевой стороне инвентарной карточки указывается наименование и инвентарный номер объекта, год выпуска, дата и номер акта о приёмке, полная стоимость, срок полезного использования. Способ начисления амортизации, освобождение от начисления амортизации, данные о выбытии или внутреннем перемещении объекта.

На оборотной стороне карточки приводится краткая индивидуальная характеристика объекта. В дальнейшем на оборотной стороне карточки указываются данные о производимой достройке, дооборудовании, реконструкции, модернизации, ремонте объекта с указанием суммы произведённых затрат.

Инвентарные карточки формируются в бухгалтерии в инвентарную картотеку, построенную по видам основных средств. Внутри разделов, подразделов, классов и подклассов картотеки инвентарные карточки могут группироваться по месту эксплуатации (структурным подразделениям организации). Инвентарные карточки суммарно сверяются с данными синтетического учёта основных средств.

Синтетический учёт наличия и движения основных средств, принадлежащих предприятию на правах собственности ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод» осуществляет на следующих счетах:

«Основные средства» (активный);

«Амортизация основных средств» (пассивный);

«Прочие доходы и расходы» (активно-пассивный).

Счёт «Основные средства» предназначен для получения информации о наличии и движении основных фондов организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации или сданных в текущую аренду.

Объекты основных средств стоимостью не более 2500 грн. за единицу, а также приобретенные книги, брошюры и т.п. издания в ЗАО списываются на затраты на производство по мере отпуска их в производство. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации организован надлежащий контроль за их движением.

РАЗДЕЛ 7. УЧЕТ ДОХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

7.1 Доходы: признание и оценка

Доходы - это увеличение экономических ресурсов либо путем притока или роста активов, либо путем уменьшения обязательств, в результате обычной деятельности субъекта. Например, реализация товаров, оказание услуг, или использование другими субъектами ресурсов субъекта, приносящих проценты, арендную плату, дивиденды или привилегии.

КРИТЕРИИ ПРИЗНАНИЯ

Прибыль - это увеличение капитала, в результате основной или неосновной деятельности и событий, затрагивающих предприятие, а также в результате

всех остальных сделок, событий и обстоятельств, влияющих на предприятие, кроме тех, которые являются взносом в акционерный капитал. Убытки - это уменьшение капитала, посредством сделок и событий, затрагивающих предприятие, а также посредством всех остальных сделок, событий и обстоятельств, влияющих на предприятие, кроме тех, которые являются результатом расходов или распределения акционерного капитала. Признание - процесс включения статьи в финансовые отчеты предприятия. Признание состоит в отражении задействованной суммы в итоговых показателях отчета. Необходимо помнить, что эти вопросы неотделимы от вопросов измерения и признания активов и обязательств.

Критерии признания, которым должны удовлетворять статьи доходов и расходов, таковы:

- статья имеет соответствующую основу для измерения и возможность произвести разумную оценку задействованной суммы;
- для статей, задействованных в получении или оттоке будущих экономических выгод, существует вероятность того, что такие выгоды будут получены или уступлены.

Четыре критерия признания:

- определение;
- оценка;
- своевременность;
- достоверность.

Измерение доходов Доход лучше всего измеряется ценой обмена продукции или услуг предприятия. Эта цена представляет собой денежный эквивалент или текущую дисконтированную стоимость прав на деньги, которые должны быть окончательно получены в результате операции. Во многих случаях эта величина представляет собой просто цену, установленную договором.

Утверждение, что доходы должны быть измерены текущей стоимостью денег или денежного эквивалента, предполагает, что все возвраты, торговые скидки и другие уменьшения предъявленной цены должны вычитаться из дохода. Они должны рассматриваться как уменьшение доходов (уменьшение предъявленной цены), а не как расходы, хотя на первый взгляд такая трактовка может показаться неочевидной. Скидки с цены предоставляются чтобы уравнивать оценку денежных средств, полученных в пределах периода действия скидки, с текущей дисконтированной оценкой сумм, которые будут получены по условиям кредита. Но одна из основных целей предоставления скидок при оплате состоит в сокращении потерь от сомнительных долгов с помощью поощрения досрочных или полных платежей. Если уровень скидки при оплате устанавливается рационально, то для продавца не будет иметь значения, получил ли он чистую цену (за вычетом скидки) или полную цену за минусом ожидаемых убытков по сомнительным долгам. Все вышеизложенное необходимо рассматривать с соблюдением принципа существенности. При коротком периоде ожидания скидка может не приниматься во внимание по трем причинам:

1. При низких ставках сумма скидки мала и не оказывает существенного влияния на оценку общего дохода. Например, если долг должен быть уплачен через 60 дней, сумма скидки по годовой ставке 10% составит меньше 2% от дохода.
2. Проценты должны быть отражены после отражения дохода от исходной сделки, однако, если проценты не существенны по величине, включение их в доход от продаж окажет незначительный эффект на совокупный доход за отчетный период.
3. Если доходы не дисконтируются, фактор ожидания (проценты) будет отсутствовать и доход учитываться как доход от реализации.

Признание доходов: Выручка от продажи товаров должна признаваться, когда удовлетворяются все перечисленные ниже условия:

(a) компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с собственностью на товары;

(b) компания больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары;

(c) сумма выручки может быть надежно оценена;

(d) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию;

(e) понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно оценены. Своевременность и достоверность являются двумя первостепенными качественными характеристиками бухгалтерской информации

Четыре момента признания дохода

В целом бухгалтерская отчетность улучшается, если, после оценки увеличения стоимости, доход отражается как можно быстрее. На практике эти моменты могут быть:

Время отражения	Критерий	Примеры
Установление цены, основанной на договорных или общих деловых условиях, или существование рыночных цен для различных стадий производства	Начисления;	аренда; проценты; долгосрочные договоры; прирост активов
На момент завершения производства	Существование определенной цены продажи или стабильной рыночной цены.	Никаких существенных затрат на подготовку к продаже Драгоценные металлы; сельскохозяйственные продукты; услуги
На момент продажи	Установленная цена на продукт.	Обоснованный метод оценки суммы, которую можно получить. Оценка всех существенных расходов
Продажа большей части товаров	На момент получения денег	Невозможность оценить полученные активы с разумной степенью точности. Вероятны дополнительные

существенные расходы, которые не могут быть оценены с разумной степенью точности на момент продажи. Продажа в рассрочку; обмен на основные средства без достоверно установленной стоимости. Возможно следующие моменты признания доходов: 1. Доход, признанный при передаче (момент продажи). 2. Доход, признанный после передачи. 3. Доход, признанный до передачи. Доход, признанный при передаче. Условия для признания дохода – выполнение договора и возможность получения выручки – обычно выполняются в момент передачи товаров или услуг. Так, доход от продажи продуктов обычно признается в день продажи, то есть в тот день, когда продукт вручается клиенту. Доход от оказанных услуг признается тогда, когда услуги были выполнены. Это так называемый метод момента продажи. Некоторые сделки не подходят для признания дохода по методу момента продажи, потому что один из двух критериев не удовлетворен. Например, доход от контрактных соглашений, разрешающих другим пользоваться активами компании (доходы от аренды, процентов, арендных взносов и отчислений) признается в течение времени контракта или использования актива.

Отсроченный доход. Компания, продающая подписку на журналы, или авиакомпания, продающая билет на какую-либо будущую дату, получает наличные до того, как происходит доставка товара или услуги. И хотя критерий реализуемости удовлетворен, процесс получения доходов является неполным до тех пор, пока продукт не будет доставлен. В этом случае, приток наличности не является доходом. Напротив, приток порождает обязательство произвести и передать продукт, после чего записывается обязательство. Это обязательство называется отсроченный доход или неполученный доход. Он не признается как доход до тех пор, пока товар не будет доставлен или услуги оказаны.

Доход, признанный после передачи. При некоторых обстоятельствах критерии признания доходов не удовлетворяются и после того, как товар или

услуга были доставлены клиенту. В некоторых отраслях промышленности, таких как книгоиздательство или изготовление оборудования, клиентам предоставляются обширные права по возврату товаров при определенных обстоятельствах и на протяжении долгих промежутков времени. После доставки продукта возникает проблема точного определения: какая сумма станет реализуемой в конечном итоге.

Доход, признанный до передачи в некоторых случаях процесс получения доходов является долгим и продолжается в течение нескольких отчетных периодов. Примерами того могут быть строительство больших кораблей, мостов, а также производство оборудования по добыче нефти. Обычно в контрактах закладываются положения о том, что строитель будет выписывать накладную покупателю – так называемые акты выполненных работ – как только будут выполнены согласованные этапы. К окончанию строительства большинство, если не все, акты выполненных работ будут оплачены. Если строитель (продавец) будет ожидать завершения строительства для того, чтобы признать доход, информация по доходам и расходам, включенным в финансовые отчеты, будет надежной, но несвоевременной. В такой ситуации, обычно, стоит поступиться надежностью для того, чтобы гарантировать своевременную информацию о доходах и потоках наличности. Существует проблема учета доходов и расход.

7.2 Общие принципы отражения в бухгалтерском учете доходов

Доходы банка отражаются в бухгалтерском учете по счетам класса 6 "Доходы" Плана счетов бухгалтерского учета банков Украины. Структуру счетов доходов в Плане счетов бухгалтерского учета представлен в таблице.

Таблица 7.2

Структура 6-го класса "Доходы" Плана счетов бухгалтерского учета
банков

Группа счетов	Название
600	Процентные доходы по средствам, размещенным в Национальном банке Украины
601	Процентные доходы по средствам, размещенным в других банках
602	Процентные доходы по кредитам, предоставленным субъектам хозяйствования
603	Процентные доходы по кредитам, которые предоставлены органам государственной власти
604	Процентные доходы по кредитам, предоставленным физическим лицам
605	Процентные доходы по ценным бумагам
608	Процентные доходы по операциям с филиалами банка
609	Другие процентные доходы
610	Комиссионные доходы по операциям с банками
611	Комиссионные доходы по операциям с клиентами
618	Комиссионные доходы по операциям с филиалами банка
620	Результат от торговых операций
630	Доход в форме дивидендов
631	Доход от инвестиций в ассоциированные и дочерние компании
638	Прочие операционные доходы по операциям с филиалами банка
639	Другие операционные доходы
649	Прочие доходы
671	Возвращение списанных активов

Счета третьего порядка (группы) дают информацию и сравнение о доходах по банковским операциям по контрагентам (банковский сектор, предприятия, государственный сектор). Счета четвертого порядка детализируют информацию по отдельным финансовым инструментам, применяемых банк.

Остатки по счетам доходов отражают нарастающим итогом с начала года и в конце отчетного финансового года закрывают:

- ▶ при условии превышения доходов над расходами - на счет 5 040 П "Прибыль отчетного года, который ожидает утверждения";
- ▶ при условии превышения расходов над доходами - на счет 5 041 А "Убыток отчетного года, который ожидает утверждения".

Учет начисленных доходов осуществляется по соответствующим счетам классов 1, 2, 3 в корреспонденции со счетами 6-го класса. Процентные доходы по кредитным операциям подлежат отражению в бухгалтерском учете:

- ▶ через счета начисленных доходов;
- ▶ Если полученные банком доходы относятся к периодам существования актива, следующих за месяцем, в котором средства фактически получено, они считаются доходами будущих периодов и учитываются на счете 3 600 "Доходы будущих периодов", из которого амортизируются на соответствующие счета шестого класса методом прямого отнесения.

Бухгалтерский учет комиссионных доходов можно вести в следующем порядке:

- 1) при одновременном соблюдении следующих условий
 - ▶ дата начисления в финансовом учете и дата уплаты клиентом вознаграждения банка совпадают;

▶ на счете, открытом в банке (клиентском или внутренне банковском), есть средства, предназначенные для уплаты комиссионного вознаграждения;

▶ у банка есть основания и право бесспорного списания (взыскания) принадлежащей ему комиссионного вознаграждения;

2) или таких условий

В дата начисления в финансовом учете и дата уплаты клиентом вознаграждения банка совпадают;

▶ клиент платит комиссионное вознаграждение самостоятельно, наличными или путем безналичного перечисления средств;

▶ комиссионное вознаграждение может отражаться в учете методом прямого отнесения на счета 6-го класса.

В случае если на дату предоставления банком услуги по крайней мере одна из указанных выше условий не выполняется, суммы комиссионных доходов отражают на счетах начисленных доходов; в случае получения (списание) от клиентов соответствующие средства относят на погашение задолженности по начисленным доходам.

Прибыль от торговых операций отображается непосредственно на счетах шестого класса в случае завершения операций купли-продажи финансовых инструментов.

Доходы от возврата ранее списанных активов отражают на счете +6717 "Возвращение ранее списанных безнадежных доходов прошлых лет" методом прямого отнесения в периоде, когда они фактически поступили в банк.

Например

1. При начислении доходов по операциям в национальной валюте осуществляют следующие бухгалтерские проводки:

Дт Счета для учета начисленных доходов по классам 1, 2, 3

Кт Счета для учета процентных, комиссионных и других доходов по классу б.

2. При начислении доходов по операциям в иностранной валюте с использованием технических счетов валютной позиции:

Дт Счета для учета начисленных доходов по классам 1, 2, 3

Кт 3800 АП Позиция банка относительно иностранной валюты и банковских металлов.

Одновременно на сумму гривневого эквивалента осуществляют следующие бухгалтерские проводки:

Дт +3801 АП Эквивалент позиции банка относительно иностранной валюты и банковских металлов

Кт Счета для учета процентных, комиссионных и других доходов по классу б.

3. При получении банком средств по ранее признанными начисленными доходами осуществляют следующие бухгалтерские проводки:

Дт Счета для учета денежных средств

Кт Счета для учета начисленных доходов по классам 1, 2, 3.

4. В случае поступления средств по операциям, по которым признание дохода и получения средств происходит на дату баланса, осуществляют следующие бухгалтерские проводки:

Дт Счета для учета денежных средств

Кт Счета для учета процентных, комиссионных и других доходов по классу
6.

5. Если начисленные доходы своевременно не полученные в обусловленный соглашением срок, то на следующий рабочий день осуществляют следующие бухгалтерские проводки:

Дт Счета для учета просроченных начисленных доходов по классам 1, 2, 3

Кт Счета для учета начисленных доходов по классам 1, 2, 3.

6. В случае частичного или полного погашения контрагентом (поручителем) задолженности по начисленным доходам, которые учитываются на счетах просроченных начисленных доходов, выполняется такая бухгалтерская проводка:

Дт Счета для учета денежных средств

Кт Счета для учета просроченных начисленных доходов по классам 1, 2, 3.

7. Формирование специального резерва под задолженность по начисленным доходам отражается по начисленным доходам в национальной валюте:

Дт +7720 АП Отчисления по задолженности в резервы под задолженность по начисленным доходам

Кт Счета для учета резервов под задолженность по начисленным доходам по классам 1, 2, 3.

8. При списании за счет сформированных резервов задолженности по начисленным доходам как безнадежной на получение выполняют следующие бухгалтерские проводки:

Дт Счета для учета резервов под задолженность по начисленным доходам по классам 1, 2, 3

Кт Счета для учета задолженности по начисленным доходам по классам 1, 2, 3. Одновременно на сумму списанной задолженности по внебалансовым счетам осуществляют следующие бухгалтерские проводки:

Дт +9600 А списана за счет специальных резервов задолженность по начисленным доходам по операциям с банками

Дт 9601 А списана за счет специальных резервов задолженность по начисленным доходам по операциям с клиентами

Кт 991 Контрсчета для счетов разделов 96-98.

Вместе с тем дальнейшее начисление доходов банк осуществляет по внебалансовым счетам.

По истечении срока, определенного соглашением сторон, или срока исковой давности, определенного действующим законодательством Украины, по безнадежной задолженности по начисленным доходам, была списана за счет резерва и учитывалась по счетам группы 960 "Не оплаченные в срок доходы", выполняется проведение на списание этой задолженности по внебалансовых счетов.

7.3 Учет доходов ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод»

Бухгалтерский учет на предприятии осуществляется бухгалтерией предприятия в строгом соответствии с действующим законодательством.

Таблица 7.3

Состав доходов предприятия

Вид доходов	Состав доходов предприятия
Доходы от реализации товаров	Доходом признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущества (включая ценные бумаги) и имущественных прав.
Внереализационные доходы	<ul style="list-style-type: none"> - от долевого участия в других организациях; - от операций купли-продажи иностранной валюты; возникает, когда курс продажи (покупки) выше (ниже) официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного ЦБ РФ на дату совершения сделки; - в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба; - от сдачи имущества в аренду (субаренду); - от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации; - в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета; - в виде сумм восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов; - в виде безвозмездно полученного имущества или имущественных прав; - в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном

(налоговом) периоде;

- в виде положительной курсовой разницы, полученной от переоценки имущества и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте;
- в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации
- основных средств;
- в виде полученных целевых средств, предназначенных для резервов по развитию и обеспечению функционирования и безопасности атомных электростанций, использованных не по целевому назначению;
- в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала (фонда) организации, если такое уменьшение осуществлено с одновременным отказом возврата стоимости соответствующей части взносов акционерам (участникам) организации;
- суммы кредиторской задолженности, списанные в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям;
- доходы, полученные от операций с финансовыми инструментами срочных сделок;
- стоимость излишков товарно-материальных ценностей, выявленных в результате инвентаризации.

Первичные данные о хозяйственной деятельности предприятия являются входом в систему бухгалтерского учета, где происходит обработка полученных сведений. Документ - это письменное свидетельство, составленное в порядке, предусмотренном законом и удостоверяющее юридический факт совершения хозяйственной операции.

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

Система документальной регистрации первичных данных о состоянии и движении имущества предприятия отвечает следующим требованиям:

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

При проверке предприятия **ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод»** налоговыми органами много внимания уделяется правильному оформлению документов. Именно исходя из проверки имеющихся документов налоговая служба делает вывод о верности расчетов с бюджетом. Главный бухгалтер предприятия уделяет особое внимание документальному оформлению хозяйственных операций по приемке, складскому учету и движению товара, в особенности, если товар перемещается между структурными подразделениями предприятия.

Несвоевременное оформление или не оформление произведенных операций запутывает бухучет и негативно сказывается на расчетах с бюджетом. Неверно оформленные документы не позволяют предприятию правильно определить налогооблагаемую базу и становятся, как правило, причиной разногласий с налоговой инспекцией. Итог этих разногласий практически всегда легко предсказать - финансовые санкции по отношению к предприятию. Чтобы избежать ситуации, при которых предприятию придется доказывать свою правоту руководство предприятия ЗАО обращает пристальное внимание на правильность документального оформления хозяйственных операций.

Подготовка первичной налоговой информации на предприятии **ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод»** - это трудоемкий процесс, на который затрачивается более половины рабочего времени. Поток документов, обрабатываемый бухгалтерами, достаточно велик. Поэтому ведение учетных работ путем использования современных компьютерных программ является одной из важнейших задач, стоящих перед руководителем предприятия.

Первичный документ на предприятии должен иметь обязательные реквизиты. Если форма документа для отражения каких-либо фактов хозяйственной деятельности не предусмотрена альбомом унифицированных форм, первичный учетный документ разрабатывается самостоятельно. При разработке документа учитываются требования, которые устанавливаются при составлении документа. В частности первичный учетный документ будет принят к учету только в том случае, если он содержит следующие обязательные реквизиты, рассмотренные далее.

Наименование документа. В наименовании заключается содержание хозяйственной операции, которая подлежит отражению в учете и бухгалтер организации не должен принимать к учету документы с нечетким

наименованием либо вовсе без наименования, а также сам составлять подобные документы. Унифицированные формы первичных учетных документов содержат «Код формы», представляющий собой семизначный номер документа по Общероссийскому классификатору управленческой деятельности, который печатается в правом верхнем углу документа. В самостоятельно разработанном документе может не содержаться реквизита «Код формы», однако, в случае обработки документа с помощью средств вычислительной техники, наличие данного реквизита необходимо и система кодировки разрабатывается организацией самостоятельно.

Дата составления документа. Этот реквизит позволяет определить конкретную дату совершения хозяйственной операции, указанной в наименовании документа или в самом документе.

Наименование организации, от имени которой составлен документ, что позволяет определить принадлежность документа конкретной организации.

Содержание хозяйственной операции, вытекающее из названия документа, например, накладной на внутреннее перемещение материалов оформляется только передача товарно-материальных ценностей из одного структурного подразделения организации в другое и данным документом нельзя оформить никакую другую хозяйственную операцию.

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

- устанавливается количество труда, затраченного на производство продукции, работ и услуг;

- определяются такие показатели, как производительность труда, выполнение норм выработки;

- начисляется заработная плата.

Денежный измеритель является обобщающим, в нем выражаются все показатели финансово-хозяйственной деятельности организации.

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

Личные подписи указанных лиц и их расшифровки. Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель предприятия по согласованию с главным бухгалтером.

Помимо обязательных реквизитов в документ могут быть введены дополнительные реквизиты, не являющиеся обязательными, такие как номер документа, адрес организации, основание совершения хозяйственной операции и другие.

Самостоятельно созданные документы на предприятии достоверно описывают хозяйственные операции, обеспечивают пользователей необходимой и достоверной информацией, должны быть удобны для обработки и хранения и не должны дублировать другие первичные документы.

Руководитель предприятия, по согласованию с главным бухгалтером, утверждает перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, при этом документы, которыми оформляются хозяйственные

операции с денежными средствами, подписываются им и главным бухгалтером.

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

Первичные учетные документы должны составляться в момент совершения хозяйственной операции. Достоверность сведений, содержащихся в документах, их своевременное и качественное оформление, передачу для отражения в бухгалтерском учете, обеспечивают должностные лица, составившие и подписавшие эти документы.

РАЗДЕЛ 8. УЧЕТ РАСХОДОВ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

8.1 Классификация производственных расходов

Экономическая информация о затратах на производство и себестоимость продукции обеспечивается различными группировками производственных издержек. В практике планирования, учета и калькуляции себестоимости применяются группировки по экономическим элементам затрат и статьям калькуляции.

Для характеристики первоначальной формы затрат на право определения объема и составов использованных хозяйственных ресурсов в стоимостном

выражении в промышленности принята единая плановая номенклатура экономических элементов:

- сырье и основные материалы (за вычетом возвращенных отходов);
- покупные изделия и полуфабрикаты, работы, услуги производственного характера;
- вспомогательные материалы;
- топливо;
- энергия;
- заработная плата основная и дополнительная;
- отчисления на социальное страхование;
- амортизация основных средств, в том числе отчисления на текущий ремонт основных средств;
- прочие расходы.

Эта группировка имеет многоцелевое значение. Она используется внутри предприятия для увязки основных плановых показателей материально-технического обеспечения, фонда заработной платы, амортизации основных средств; организации контроля за уровнем производственных затрат предприятия в целом и его хозрасчетных подразделений, анализа структуры затрат, расчета величины производственных запасов и контроль за их оборачиваемостью.

Группировка затрат по статьям калькуляции предназначена для организации аналитического учета издержек производства и калькулирования себестоимости продукции. Такая группировка позволяет определить экономическую выгодность производства отдельных изделий, соотношение основных и накладных расходов, производственные потери.

Следует отметить, что в промышленности наряду с типовой номенклатурой действуют отраслевые калькуляционные группировки издержек.

В настоящее время типовая номенклатура содержит следующие статьи:

- сырье и материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- покупные, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций;
- топливо и энергия на технологические цели;
- основная заработная плата производственных рабочих;
- дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальное страхование;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы;
- потери от брака;
- прочие производственные расходы;
- коммерческие расходы.

Применение типовой номенклатуры дает возможность обеспечить единство содержания затрат, образующих себестоимость продукции разных отраслей промышленности, тогда как отраслевые номенклатуры показывают особенности технологии типа и организации производства выпускаемой продукции.

Между учетом затрат и калькулированием фактической себестоимости продукции существует тесная взаимосвязь и взаимозависимость. Это проявляется, с одной стороны, в том, что основанием для исчисления

себестоимости продукции являются данные бухгалтерского учета затрат на производство, с другой стороны, учет затрат организуется с такой детализацией, какая необходима для калькулирования, контроля и управления себестоимостью.

Учет затрат и калькулирование себестоимости рассматривается как единый процесс познание издержек производства.

При всех различиях в методике и технике учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в целом они базируются с экономической точки зрения на последовательной реализации принципа «затраты – выпуск – результат».

Организационно учет затрат – это документирование всех издержек, их группировка по центрам затрат и ответственности, объектам производства, оперативное выявление отклонений от действующих норм затрат, а калькулирование состоит из ряда последовательных расчетов, преследующих своей целью локализацию учтенных по статьям калькуляции затрат, которые относятся к продукции предприятия, его структурных подразделений, исчисление себестоимости единицы продукции.

С экономической точки зрения учет затрат на производство и калькулирование себестоимости как взаимосвязанные и взаимообусловленные стадии единого процесса исчисления издержек направлены на решение задач управления себестоимостью – определение эффективности производства, контроль за использованием всех видов ресурсов, изыскание резервов экономики.

Основные этапы калькуляционных расчетов в системе производственного учета себестоимости продукции можно представить следующим образом:

– группировка первичных затрат по калькуляционным статьям расходов и по объектам учета затрат;

- определение себестоимости и отнесение на издержки основного производства затрат вспомогательного производства;
- распределение косвенных расходов между отдельными объектами учета затрат;
- определение себестоимости окончательного брака;
- оценка возвратных отходов;
- оценка незавершенного производства;
- распределение затрат между товарным выпуском и незавершенным производством;
- расчет себестоимости каждого объекта калькулирования и ее калькуляционной единицы.

Виды калькуляции определяются ее назначением, временем на которое она рассчитана, а также способом ее составления.

По назначению и времени составления калькуляции подразделяются на предварительные и последующие.

К предварительным относятся плановые, проектные и нормативные калькуляции. Они составляются до начала изготовления продукции.

Последующие – отчетные калькуляции, которые составляются после изготовления продукции и характеризуют фактическую себестоимость продукции.

По охвату затрат калькуляции подразделяются на полные, производственные, отдельных видов работ и процессов, технологические (по кругу затрат, зависящих от деятельности бригад, участков).

Периодичность составления калькуляции зависит от характера производства.

В массовом непрерывном производстве калькуляции составляются на определенный календарный период (месяц, квартал, год) и характеризуют

среднюю себестоимость изготовления продукции за этот период. В индивидуальном и мелкосерийном производствах калькуляции составляются после выполнения всех работ по заказу.

По исходным данным для начисления себестоимости выделяются плановые, нормативные, технические и отчетные калькуляции.

Рассмотрим содержание и особенности некоторых видов калькуляций.

Плановая калькуляция представляет собой расчет затрат на производство соответствующего вида изделий, работ и услуг, полуфабрикатов собственного производства в планируемом периоде.

В основе составления плановых калькуляций лежат утвержденные в установленном порядке нормы расходов сырья, материалов, топлива, энергии, действующие оптовые цены и тарифы на их перевозку и доставку, расценки на оплату труда производственных рабочих, сметы общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Плановые калькуляции разрабатываются на год с разбивкой по кварталам, в отдельных отраслях – по месяцам на все виды продукции, включенные в план.

На важнейшие виды продукции составляются развернутые плановые калькуляции с расшифровкой материальных статей затрат и заработной платы производственных рабочих. На остальные виды продукции плановые калькуляции составляются только по статьям расходов. Плановая себестоимость продукции в различном исполнении (тропическом, северном, экспортном) определяется по каждому варианту исполнения. По данным плановых калькуляций рассчитываются плановая себестоимость всей товарной продукции сравнимой продукции и затраты на 1 руб. товарной продукции.

Для экономического обоснования строительства, реконструкции действующих предприятий, разработки новых технологических процессов,

внедрений изобретений, рационализаторских предложений используются так называемые проектные (перспективные) калькуляции. Они составляются на основе действующих цен, нормативов использования ресурсов, сметной стоимости основных фондов, сложившегося уровня заработной платы и т.д. В зависимости от целей проектные калькуляции составляются по всему кругу затрат, образующих себестоимость, либо по отдельным видам затрат.

Нормативная калькуляция составляется на основе действующих норм и нормативов затрат, отражающих достигнутый уровень техники, технологий, организаций производства и труда.

Взаимосвязь плановой и нормативной калькуляций проявляется в том, что нормативная калькуляция на отдельные виды выступает как база для разработки плановых калькуляций и расчетов заданий по сниженной себестоимости.

Нормы калькуляции уточняются периодически в связи с изменением норм затрат, нормативную калькуляцию отличает и большая степень раскрытия материальных и трудовых затрат, особенно на составные части изделия (детали, узлы, сборки). Нормативная калькуляция используется для текущего контроля за выполнением плана организационно-технических мероприятий, для выявления отклонений от норм расходов, оценки незавершенного производства, брака исчисления фактической себестоимости.

Отчетная калькуляция определяет фактическую себестоимость продукции, она составляется по данным бухгалтерского учета затрат в разрезе калькуляционных статей расходов. Калькуляция фактической себестоимости используется для составления отчетности по себестоимости, учета движения готовой продукции, определения рентабельности, для контроля за выполнением плана по себестоимости.

8.2 Учет общепроизводственных расходов

Общепроизводственные расходы - это косвенные затраты, связанные с организацией производства и руководством цехами, бригадами, отделениями и другими структурными подразделениями предприятия. Раньше их называли цеховые расходы.

П (С) БУ 16 \"Расходы\" приводит перечень общепроизводственных расходов, а именно:

- расходы на управление производством (оплата труда аппарата управления цехами, участками, фермами, звеньями, бригадами; отчисления на социальные мероприятия и медицинское страхование аппарата управления цехами, участками; расходы на оплату служебных командировок персонала цехов, участков и т.п.)

- амортизация основных средств общепроизводственного (цехового, участкового, линейного) назначения;

- амортизация нематериальных активов общепроизводственного (цехового, участкового, линейного) назначения;

- расходы на содержание, эксплуатацию и ремонт, страхование, операционную аренду основных средств, других необоротных активов общепроизводственного назначения;

- расходы на совершенствование технологии и организации производства (оплата труда и отчисления на социальные мероприятия работников, занятых усовершенствованием технологии и организации производства, улучшением качества продукции, повышением ее надежности, долговечности, других эксплуатационных характеристик в производственном процессе; расходы материалов, покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, оплата услуг сторонних организаций и т.п.)

- расходы на отопление, освещение, водоснабжение, водоотвод и прочее содержание производственных помещений;

- расходы на обслуживание производственного процесса (оплата труда общепроизводственного персонала; отчисления на социальные мероприятия, медицинское страхование рабочих и аппарата управления производством; расходов ты на осуществление технологического контроля за производственными процессами и качеством продукции, работ, услуг)

- расходы на охрану труда, технику безопасности и охрану окружающей среды;

- другие расходы (внутризаводское перемещение материалов, деталей, полуфабрикатов, инструментов со складов в цеха и готовой продукции на склады; недостачи незавершенного производства; недостачи и потерь ты порчи материальных ценностей в цехах; оплата простоев и т.д..

Общепроизводственные расходы делятся на постоянные и переменные К постоянных общепроизводственных расходов относятся расходы на обслуживание и управление производством, которые остаются неизменными (или почти не из переменными) при изменении объема деятельности Постоянные общепроизводственные расходы распределяются на каждый объект расходов с использованием базы распределения (часов труда, заработной платы, объема деятельности, прямых расходов и т.п.) при нормальной мощности Нераспределенные постоянные общепроизводственные расходы включаются в состав себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) в периоде их возникновения Общая сумма распределенных и нераспределенных постоянных общепроизводственных расходов не может превышать их фактической величины.

К переменным общепроизводственным расходам относятся расходы на обслуживание и управление производством (цехов, участков), которые изменяются прямо (или почти прямо) пропорционально изменению объема деятельности. Эти затраты распределяются на каждый объект расходов с использованием базы распределения (часов труда, заработной платы, объема деятельности, прямых расходов и т.п.), исходя из фактической мощности отчетного периода.

Перечень и состав переменных и постоянных общепроизводственных расходов устанавливает предприятие отражает в учетной политике

Нормальная мощность - ожидаемый средний объем деятельности, который может быть достигнут при условии обычной деятельности предприятия в течение нескольких лет или операционных циклов с учетом запланированного объема производств.

Таблица 8.2

Расчет распределения общепроизводственных расходов, грн

Показатели	Нормальная мощность (по плану)	Фактическая мощность (фактически)
Общепроизводственные расходы:		
а) переменные	10000	13 000
б) постоянные	7 000	7 000
в) всего	17 000	20 000
База распределения, заработная плата	140 000	100 000

Постоянные общепроизводственные расходы на единицу базы распределения (7000:140 000 = 0,05)	0,05	0,05
Распределение постоянных общепроизводственных расходов на		
а) производство продукции (0,05- 100000 = 6000)	7000	5000
б) себестоимость реализации продукции (7000 - 5000 = 2000)	-	2000

Из приведенных данных таблицы видно, что при нормальной мощности постоянные общепроизводственные расходы составляли 50 грн. на 1000 базы распределения (зарботная плата) Отсюда, на себестоимость производства продукции следует направлять в сумме 5000 грн. ($50 * 100 = 5000$), а на себестоимость реализованной продукции 2000 грн. ($7000 - 5000 = 2000$), т.е. сумму, оставшуюся бы фактическая сумма постоянных загалновиро бничих расходов была меньше 5000 грн, то все они были бы отнесены на производство продукции Следовательно, на производство продукции следует отнести всю сумму переменных общепроизводственных расходов (13 000 грн) и часть постоянных затрат (5000 грн), определенная согласно фактической мощностью.

Распределение постоянных общепроизводственных расходов с использованием базы распределения при нормальной мощности обеспечивает то, что сумма затрат на каждый объект не растет вследствие низкого уровня производства или простоев, а потому себестоимость продукции не будет завышена.

Списываются общепроизводственные расходы на основе расчета (справки), которая составляется работниками бухгалтерии предприятия

Общая сумма общепроизводственных расходов (переменных и постоянных), отнесенной на себестоимость производства продукции, распределяется между отдельными видами продукции с использованием базы распределения. Например, в цехе изготавливают два вида продукции - столы и стулья, а общепроизводственные расходы этого цеха распределяют между производством столов и стульев (табл. 8.2.2).

Таблица 8.2.2

Распределение общепроизводственных расходов, грн

Наименование продукции	Прямая оплата труда (база распределения)	Общепроизводственные расходы
Стол	70 000	12 600
Стуль	30 000	5 400
Всего	100 000	18 000

Расчет сделан так:

а) определена сумма общепроизводственных расходов на единицу базы распределения - 0,18 грн ($18\,000 : 100\,000 = 0,18$);

б) определена сумма общепроизводственных расходов, которую нужно отнести на производство столов - 12 600 грн ($0,18 * 70\,000 = 12\,600$);

в) определена сумма общепроизводственных расходов, которую нужно отнести на производство стульев - 5400 грн ($0,18 * 30\,000 = 5\,400$)

Общепроизводственные расходы учитываются на счете 91 "Общепроизводственные расходы". Это активный сборно-

распределительный счет, по дебету которого собирают расходы, а по кредиту их списывают в порядке распределения на объекты учета производства и на себестоимость реализации продукции. Счет 91 не применяется предприятиями торговли, которые не имеют собственного производства. Аналитический учет по счету 91 ведется в разрезе цехов, отделений, бригад, других структурных подразделений предприятия. На счете 91 учитывают также расходы на содержание машин и оборудования.

8.3 Учет незавершенного производства

Учет незавершенного производства напрямую зависит от того, какой способ учета производственных расходов применяется на предприятии. Группировка затратных статей в бухгалтерии чаще всего осуществляется по видам продукции, экономическим элементам, местам возникновения расходов или различным комбинациям этих признаков. А уже в каждой из этих групп выделяются свои учетные подгруппы:

- сырье и материалы;
- топливо и энергия, использованные на технологические цели;
- МБП и покупные полуфабрикаты;
- услуги сторонних организаций производственного характера;
- заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальное страхование;
- амортизационные отчисления по ОС, МНМА и НМА;
- часть общепроизводственных расходов, включаемая в производственную себестоимость;
- потери от брака;

- прочие производственные расходы.

Стандарты бухучета не устанавливают жестких правил накопления производственных расходов - данный вопрос оставлен на усмотрение самого предприятия. Нормативно определены лишь основные методы учета расходования запасов - главных компонентов материальной составляющей себестоимости. Согласно П(С)БУ 9 “Запасы” выбытие запасов может оцениваться по методу:

- идентифицированной себестоимости соответствующей единицы запасов. Это наиболее точный метод, который обычно применяется для мелко-серийной или единичной продукции, когда каждое изделие имеет идентифицирующие признаки и индивидуальную фактическую себестоимость;

- средневзвешенной себестоимости. Средневзвешенная себестоимость единицы производственных запасов определяется делением суммарной стоимости остатка таких запасов на начало отчетного периода и запасов, полученных в отчетном периоде, на суммарное количество запасов на начало отчетного периода и запасов, полученных в отчетном периоде;

- себестоимости первых по времени поступления запасов (ФИФО). Условно считается, что товары отпускаются со склада в той же последовательности, в которой они туда поступали;

- нормативных расходов. Метод базируется на назначенных предприятием условных нормативных ценах, сформированных на основе расчетов, статистических данных предприятия, анализа конъюнктуры рынка и других сведений.

Метод цены продажи, упомянутый в П(С)БУ 9, мы не рассматриваем, так как на производственных предприятиях он обычно не используется.

Для групп бухучета запасов, имеющих одинаковые назначение и условия использования, может применяться только один из приведенных методов.

Учет поэтапной и итоговой информации о расходах производства в процессе изготовления продукции ведется на счетах 23 “Производство” и 91 “Общепроизводственные расходы”.

По дебету счета 23 “Производство” отражаются прямые затраты на производство готовой продукции, а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства и деятельностью вспомогательных производств, и потери от неизбежного производственного брака.

Для облегчения учета на указанных счетах могут создаваться субсчета с целью разделения расходов по срокам их осуществления, по объектам (зонам ответственности), по расчетной специфике.

Прямые расходы, непосредственно связанные с выпуском продукции, выполнением работ и предоставлением услуг, списываются в дебет счета 23 “Производство” с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов по оплате труда и т. п., как правило, без учета стоимости незавершенного производства прошлых и текущего периодов, которая впоследствии может быть выделена на отдельный субсчет, например на субсчет 23/15 “Незавершенное производство предыдущих отчетных периодов”, 23/16 “Незавершенное производство последнего отчетного периода” и т. п.

Основные бухгалтерские проводки по формированию себестоимости готовой продукции и незавершенного производства:

- Дт 23 “Производство”, Дт 23/15 “Незавершенное производство предыдущих отчетных периодов”, Дт 23/16 “Незавершенное производство последнего отчетного периода” и т. п.- Кт 20 “Производственные запасы” - списание

готовой продукции сырья, материалов, запчастей, ГСМ и т. п. на производство готовой продукции;

- Дт 23 “Производство”, Дт 23/15 “Незавершенное производство предыдущих отчетных периодов”, Дт 23/16 “Незавершенное производство последнего отчетного периода” и т. п.- Кт 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” - списание МБП на производство готовой продукции;

- Дт 23 “Производство”, Дт 23/15 “Незавершенное производство предыдущих отчетных периодов”, Дт 23/16 “Незавершенное производство последнего отчетного периода” и т. п.- Кт 131 “Износ основных средств” - начисление амортизации по ОС;

- Дт 23 “Производство”, Дт 23/15 “Незавершенное производство предыдущих отчетных периодов”, Дт 23/16 “Незавершенное производство последнего отчетного периода” и т. п.- Кт 132 “Износ прочих необоротных активов” - начисление амортизации по МНМА;

- Дт 23 “Производство”, Дт 23/15 “Незавершенное производство предыдущих отчетных периодов”, Дт 23/16 “Незавершенное производство последнего отчетного периода” и т. п.- Кт 377 “Расчеты с прочими дебиторами” - включение в себестоимость расходов на работы (услуги) сторонних организаций;

- Дт 23 “Производство”, Дт 23/15 “Незавершенное производство предыдущих отчетных периодов”, Дт 23/16 “Незавершенное производство последнего отчетного периода” и т. п.- Кт 66 “Расчеты по выплатам работникам”, Кт 65 “Расчеты по страхованию” - начисление заработной платы работникам производственных служб и цехов, а также взносов с ФОТ на обязательное социальное страхование;

- Дт 23/16 “Незавершенное производство последнего отчетного периода” - Кт 23 “Производство” - перенос в конце отчетного периода остатков

незавершенного производства с основного счета учета производственной деятельности на вспомогательный субсчет.

Косвенные расходы группируются на дебете счета 91 “Общепроизводственные расходы” аналогичными проводками. В конце отчетного периода они списываются в дебет счета 23.

Производственные расходы списываются по нескольким направлениям:

- списание себестоимости выпуска готовой продукции;
- списание себестоимости материальных ценностей, возвращенных на склады предприятия;
- направление завершенных и незавершенных расходов (в том числе изделий незавершенного производства) в состав административных и бытовых расходов;
- списание брака, продажа некондиции и другие случаи выбытия материальных ценностей из производственной сферы.

В зависимости от учетной политики предприятия суммы фактической себестоимости готовой продукции могут списываться с кредита счета 23 “Производство” в дебет счетов 26 “Готовая продукция”, 901 “Себестоимость реализованной готовой продукции”, 902 “Себестоимость реализованных товаров”, 903 “Себестоимость реализованных работ и услуг”. При отнесении расходов на субсчета 26-го счета речь идет о складировании готовой продукции, которая в дальнейшем может быть направлена в продажу или возвращена в производство для использования, например, в качестве комплектующих на следующих технологических этапах.

Для точного расчета суммы фактической производственной себестоимости продукции, как правило, требуется полная инвентаризация, однако частое

проведение инвентаризаций нецелесообразно. Поэтому производственная себестоимость в конце производственного цикла (отчетного периода) определяется обычно другими методами. Большинство предприятий ограничиваются текущими расчетами производственной себестоимости по имеющимся данным бухгалтерского и административного учета.

В учете списания производственных затрат и оприходования готовой продукции целесообразно использовать те же методы оценки, которые используются для выбывающих готовых изделий. Наиболее удобны в этом отношении методы идентифицированной себестоимости и нормативных затрат.

При использовании метода идентифицированной себестоимости списание производственных расходов со счета 23 производится по фактической стоимости, сформированной в ходе производственного цикла по конкретному изделию или партии изделий. При использовании метода нормативных затрат списание производственных расходов по одному или всем направлениям (списание отходов, себестоимости выпуска готовой продукции и т. п.) осуществляется по учетным ценам, установленным в соответствии с приказом об учетной политике предприятия. Для обеспечения минимального расхождения между показателями, рассчитанными исходя из нормативных цен, и фактической себестоимостью производства, которая становится известной только в конце отчетного периода (технологического цикла), применяется дополнительный корректирующий счет, на котором прямой записью или методом сторно отражаются ценовые отклонения.

Основные бухгалтерские проводки:

- Дт 26 "Готовая продукция" - Кт 23 "Производство", Кт 23/15 "Незавершенное производство предыдущих отчетных периодов", Кт 23/16 "Незавершенное производство последнего отчетного периода" и т. п.- учет

передачи выпущенной готовой продукции из производства на склад готовой продукции;

- Дт 25 “Полуфабрикаты” - Кт 23 “Производство”, Кт 23/15 “Незавершенное производство предыдущих отчетных периодов”, Кт 23/16 “Незавершенное производство последнего отчетного периода” и т. п.- перемещение продукции из производства на склад полуфабрикатов;

- Дт 20 “Производственные запасы” - Кт 23 “Производство”, Кт 23/15 “Незавершенное производство предыдущих отчетных периодов”, Кт 23/16 “Незавершенное производство последнего отчетного периода” и т. п.- учет возврата неиспользованных запасов из производства на склады;

- Дт 92 “Административные расходы”, Дт 93 “Расходы на сбыт” - Кт 23 “Производство”, Кт 23/15 “Незавершенное производство предыдущих отчетных периодов”, Кт 23/16 “Незавершенное производство последнего отчетного периода” и т. п.- передача продукции из производства в состав административных и сбытовых расходов;

- Дт 90 “Себестоимость реализации” - Кт 23 “Производство”, Кт 23/15 “Незавершенное производство предыдущих отчетных периодов”, Кт 23/16 “Незавершенное производство последнего отчетного периода” и т. п.- отгрузка полуфабрикатов, некондиции и готовой продукции непосредственно из производства, минуя склад готовой продукции.

Высокий уровень незавершенного производства обычно считается недостатком организации производственных подразделений и бухгалтерии. Однако для сложных многоэтапных производств и для производств с технологическими циклами, превышающими отчетный период, это неизбежность.

Учет незавершенного производства инвентаризационным способом

Ежемесячная инвентаризация остатков материальных ценностей в производственных подразделениях является единственным по-настоящему точным методом оценки незавершенного производства. Но за точность приходится расплачиваться достаточно высокой ценой и трудозатратностью этой операции.

В отношении порядка проведения такой инвентаризации можно ориентироваться на Инструкцию по инвентаризации основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств и документов и расчетов, утвержденную приказом Минфина от 11.08.94 г. № 69 (далее - Инструкция). Разумеется, следует иметь в виду, что ежемесячная инвентаризация остатков незавершенного производства отличается от полной инвентаризации в понимании Инструкции. Она нужна всего лишь для определения стоимости материальной составляющей незавершенного производства и в большинстве случаев ограничивается проверкой сырья, материалов, товаров, запчастей и принадлежностей, полуфабрикатов, забракованной готовой продукцией и т. п. Количество материальных ценностей, хранящихся в неповрежденной упаковке, может определяться на основании документов, отражающих перемещения указанных ценностей.

Проверяется также сохранность инструментов, приспособлений и других МБП, находящихся на цеховых складах. По МБП, переданным в производство и не списанным с баланса в момент передачи, устанавливается степень их износа и стоимость несамортизированной части.

Результаты ежемесячной технической инвентаризации сверяются с данными бухучета. При наличии расхождений производится корректировка стоимости незавершенного производства, для чего вводятся дополнительные субсчета.

Основная проводка:

- Дт 23/15 “Незавершенное производство предыдущих отчетных периодов”, Дт 23/16 “Незавершенное производство последнего отчетного периода” и т. п.- Кт 23/19 “Отклонения учетной стоимости незавершенного производства от инвентаризационной (фактической)” - корректировка учетной стоимости до уровня фактической (если стоимость по данным бухучета ниже фактической - прямая проводка, если выше - сторнирующая);

Учет незавершенного производства по идентифицированной стоимости

Способ широко распространен при небольших объемах производства. Накопившиеся при его использовании отклонения обычно невелики и исправляются по результатам обязательной ежегодной инвентаризации.

Текущая стоимость незавершенного производства равна сумме его стоимости на начало отчетного периода и производственных расходов данного периода за вычетом стоимости готовой продукции данного периода и других выбытий ценностей из производственной сферы.

Пример 1. Учет незавершенного производства по идентифицированной стоимости

Предприятие произвело в отчетном периоде 47 единиц учебных станков для столярных работ.

В отчетном периоде со складов предприятия в производство были выданы: материалы - 3300 грн; крепеж (запчасти и принадлежности) - 1200 грн; готовые изделия, подлежащие монтажу (тиски, струбцины, лампы и т. п.) - 6900 грн.

Расходы на электроэнергию составили 600 грн, на аренду помещения - 1500 грн. Начислена амортизация по оборудованию в размере 200 грн. Начислена зарплата работникам и взносы с ФОТ в государственные целевые фонды - 17 000 грн.

Незавершенное производство прошлого отчетного периода (на первое число текущего отчетного периода) составляло 1350 грн (материальная составляющая - 520 грн, нематериальная - 830 грн).

Рассчитанная в конце текущего отчетного периода фактическая себестоимость выпущенной готовой продукции равна 28 200 грн (материальная составляющая - 9700 грн, нематериальная - 18 500 грн).
Незавершенное производство прошлого периода полностью завершено.

Согласно приказу об учетной политике предприятия готовая продукция на всех стадиях производства учитывается по идентифицированной стоимости материальных и нематериальных составляющих. Используется назначенный субсчет 23/20 “Незавершенное производство прошлых периодов”, на котором учитывается стоимость незавершенного производства прошлых периодов и куда переносится с основного счета производства стоимость незавершенной продукции текущего отчетного периода.

Расчеты:

Себестоимость производства отчетного периода равна:

$$3300 + 1200 + 6900 + 600 + 1500 + 200 + 17\,000 = 30\,700 \text{ грн.}$$

Незавершенное производство на конец отчетного периода:

$$1350 + 30\,700 - 28\,200 = 3850 \text{ грн.}$$

Материальная составляющая незавершенного производства (которая будет пересчитываться по п. 5.9 Закона о прибыли):

$$520 + 11\,400 - 9700 = 2220 \text{ грн.}$$

Таблица 8.3

Содержание операции	Бухгалтерский учет			Налоговый учет	
	Дт	Кт	Сумма, грн	ВД, грн	ВЗ, грн
Учтены в состав текущей производственной себестоимости расходы на входящие материальные ценности, работы (услуги), а также заработную плату и т. п.	23	201	3300		
		207	1200		
		202, 28	6900		
		377	600		600
		377	1500		1500
		112	200		
		66, 65	17 000		17 000
Завершено производство прошлых периодов, изделия переданы в ОТК	23	23/20	1350		
Учтен выпуск готовой продукции за отчетный период	26	23	28 200		
Незавершенное производство текущего отчетного периода перенесено на специальный субсчет	23/20	23	2220		

Учет незавершенного производства по нормативной стоимости

Нормы расходов на единицу продукции рассчитываются предприятием исходя из действующих цен, обычных уровней использования запасов и производственных мощностей. Для обеспечения максимального приближения нормативных затрат к фактическим нормы должны регулярно

проверяться и пересматриваться с учетом производственных отклонений от плановых режимов и изменения внешних и внутренних цен, а также корректироваться в соответствии с данными инвентаризаций.

Нормы, устанавливаемые предприятием на определенный период, носят условный характер и служат ориентиром для текущих аналитических расчетов. Известно, что на любой промежуточной стадии производства наверняка известны лишь количество и стоимость всех направленных в производство материальных и нематериальных ценностей, а также количество выпущенной на данный момент готовой продукции. Другие характеристики процесса становятся известными только после завершения производственного цикла.

Поскольку производственные циклы редко совпадают с отчетными периодами, требуются дополнительные расчеты. Облегчить эту работу можно, оптимизировав учетную политику предприятия по каждому виду изделий и процессов с нормативной периодичностью. В качестве базовых данных для расчетов принимаются нормативно установленные стоимости. Результаты этих расчетов должны быть близки к фактической стоимости.

Использование нормативных способов и моделей позволяет значительно упростить даже такой бухгалтерский метод, как производственная инвентаризация. Например, маркировка расходов из состава незавершенного производства прошлых отчетных периодов позволяет отказаться от части рутинной работы и оперировать только новыми расходами. Отклонение в допустимых пределах текущего расчетно-нормативного показателя от реального не считается ошибкой. Учет ведется по одному и тому же стандартизированному алгоритму, который в дальнейшем по мере необходимости проверяется на соответствие реальному положению дел. Нормативные данные корректируются до уровня фактических.

Нормативные параметры назначаются, как правило, не столько для незавершенного производства, сколько для готовой продукции. Они действуют независимо от обусловленных особенностями производства колебаний фиксированных или плавающих нормативных цен в отчетном периоде. Нормативная стоимость текущего незавершенного производства определяется при этом как разность между стоимостью потребленных производством материальных и нематериальных составляющих и стоимостью выпущенной готовой продукции, измеренной по нормативным ценам.

Пример 2. Учет незавершенного производства по нормативной стоимости

На начало отчетного периода предприятие имело остаток незавершенного производства по фактической себестоимости на 59 000 грн (материальная составляющая - 34 000 грн).

В части материальной составляющей расходов выпуск готовой продукции в течение отчетного периода составил 237 000 грн (по нормативным ценам). По окончании отчетного периода была определена себестоимость выпущенной готовой продукции, составившая 239 000 грн (по фактической себестоимости), а фактическая величина расходов на производство составила 277 000 грн.

В части нематериальной составляющей расходов полная себестоимость выпуска готовой продукции в течение отчетного периода составила 735 000 грн (как по нормативной, так и по фактической себестоимости), а фактическая величина расходов на производство - 811 000 грн.

Согласно приказу об учетной политике предприятия себестоимость готовой продукции и незавершенного производства учитывается по нормативным ценам с отдельным учетом материальной и нематериальной составляющих. В течение отчетного периода готовая продукция и полуфабрикаты (в том

числе незавершенное производство) учитываются по нормативным ценам. В конце отчетного периода определяется разница между нормативной и фактической себестоимостью, производится корректировка и стоимость готовой продукции, учитываемой на складе, становится равна фактической.

Для учета отклонений нормативной цены от фактической себестоимости готовых изделий введен субсчет 269 “Отклонение от фактической себестоимости”.

Действие субсчета 269 таково: по итогам отчетного периода делается сторнирующая проводка Дт 261 - Кт 269 на сумму превышения, если фактическая себестоимость выше нормативной цены. В противном случае та же проводка делается методом сторно.

Учет материальной составляющей себестоимости ведется на назначенных субсчетах 23/6 “Производство. Материальная составляющая” и 26/6 “Готовая продукция. Материальная составляющая”, а нематериальной - на субсчетах 23/7 “Производство. Нематериальная составляющая” и 26/7 “Готовая продукция. Нематериальная составляющая”.

Расчеты:

Полная стоимость незавершенного производства по фактической себестоимости на конец отчетного периода:

$$59\ 000 + (277\ 000 - 239\ 000) + (811\ 000 - 735\ 000) = 173\ 000 \text{ грн.}$$

Материальная составляющая стоимости незавершенного производства по фактической себестоимости на конец отчетного периода:

$$34\ 000 + (277\ 000 - 239\ 000) = 72\ 000 \text{ грн.}$$

Таблица 8.3.2

Бухгалтерский и налоговый учет

Содержание операции	Бухгалтерский учет			Налоговый учет	
	Дт	Кт	Сумма, грн	ВД, грн	ВЗ, грн
Учтены фактические расходы на производство в отчетном периоде (239 000 + 811 000)	23/6, 23/7	20, 22, 25, 28, 66, 65 ...	1050 000		*
Учтен выпуск готовой продукции и оприходование ее на склад по нормативной стоимости материальной составляющей	26/6	23/6	237 000		
Учтен выпуск готовой продукции и оприходование ее на склад по нормативной стоимости нематериальной составляющей	26/7	23/7	735 000		
По окончании отчетного периода учтено отклонение нормативной себестоимости от полной фактической себестоимости ** (239 000 – 237 000)	26/6	269	2000		

Нормативный учет незавершенного производства можно осуществлять по разным алгоритмам. Главное, чтобы они соответствовали производственным особенностям предприятия, были достаточно точными даже на промежуточных этапах и упрощали управленческий и бухгалтерский учет.

Например, достаточно точными, понятными и удобными являются способы учета незавершенного производства, связанные с разбивкой производственного процесса на локальные промежутки, для каждого из которых можно задать свои нормативные показатели. То же можно сказать о способах, основанных на сравнении с идеальной нормативной моделью производства (цикла, операции). В частности, производственный процесс (конвейерная линия или ее аналог) может быть условно разбит на участки, причем всем находящимся на данном конкретном участке изделиям назначается одинаковая нормативная себестоимость.

Может быть также нормативно определена жесткая модель всего производственного блока и сформированы таблицы соответствия для штатного режима функционирования производства, отвечающие в любой момент на вопрос: сколько материальных и нематериальных ценностей направлено в производство и сколько при этом должно быть на выходе в виде готовой продукции (при фиксированной норме прочих выбытий - изъятий полуфабрикатов, производственного брака).

8.4. Учет потерь от брака

Браком в производстве считается продукция, полуфабрикаты, детали, узлы и работы, которые не отвечают по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям и не могут быть использованы по своему прямому назначению или могут быть использованы только после дополнительных расходов на исправление.

Не считается браком продукция, изделия, полуфабрикаты, изготовленные по особым повышенным техническим требованиям, в том случае, если они не отвечают этим требованиям, но соответствуют стандартам или техническим условиям на аналогичные продукты или изделия широкого потребления. Не относятся к браку потери от сортности, то есть от переведения продукции в низший сорт по качеству.

По месту выявления брак делится на:

- внутренний– это брак продукции, выявленный на производстве до ее отправления потребителю;
- внешний– брак, выявленный потребителем в процессе сборки, монтажа или во время эксплуатации изделия и предъявленный для возмещения убытков.

Как внутренний, так и внешний брак может быть как исправимым, так и неисправимым (окончательным) в зависимости от характера дефектов, которые обнаруживаются во время технического приема.

Исправимым браком считают изделия, полуфабрикаты, детали, узлы и работы, которые после устранения недостатков могут использоваться по прямому назначению и исправление которых технически возможно и экономически целесообразно.

Окончательным браком считаются изделия, полуфабрикаты, детали, узлы, и работы, которые не могут использоваться по прямому назначению и исправление которых технически невозможно или экономически нецелесообразно.

Документальное оформление брака

На выявленный в производстве окончательный брак, или брак, который может быть исправлен, отделом технического контроля или комиссией составляется акт (уведомление о браке)¹, в котором указываются:

- вид продукции (изделий);
- причина или виновники брака;
- характеристика дефектов;
- возможность дальнейшего использования забракованных изделий;
- меры, принятые с целью устранения брака.

Для учета потерь вследствие брака и систематизации сведений о браке на предприятиях должен быть установлен перечень причин брака и его виновники, разработаны классификаторы изделий с перечнем операций, по которым предполагаются технологические потери и плановый брак.

Указанные в классификаторах шифры потерь от брака проставляются в первичных документах, в сопроводительных письмах, маршрутных картах, актах о браке, сведениях и т.п.

Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, забракованные в процессе производства по вине поставщика, оформляются, кроме акта, специальным документом для предъявления претензий к поставщику.

Порядок оформления брака по вине поставщиков и предъявление к ним претензий (рекламаций) устанавливается с учетом конкретных условий в соответствии с договорами на поставку сырья, материалов, полуфабрикатов, изделий и разъяснениями Высшего арбитражного суда.

Потери от брака, обусловленные низким качеством материалов или полуфабрикатов, подлежат взысканию с поставщиков как возмещение убытков, уменьшаются на соответствующую сумму после признания претензии поставщиками или после удовлетворения иска арбитражным судом. На основе актов о браке (или первичных документов по учету выработки) составляется отчет о себестоимости брака в отчетном месяце, в котором определяется сумма потерь от забракованной продукции с указанием видов продукции и виновников брака.

На сельскохозяйственных предприятиях возникновение брака в производстве документируется Актом о браке (форма Т-46), Уведомлением о браке (форма Т-47). В этих документах указывают данные о забракованной продукции (ее вид, сорт, единица измерения, количество), причины возникновения брака, виновное лицо, вид брака. Указанные документы подписываются комиссией

в составе руководителя или заместителя предприятия, главного бухгалтера, руководителя структурного подразделения.

Учет потерь от брака в бухгалтерском учете

Для обобщения информации в бухгалтерском учете о потерях от брака в производстве предназначен активный счет 24 «Брак в производстве».

По дебету счета 24 «Брак в производстве» отражаются расходы из-за обнаруженного внешнего и внутреннего брака (стоимость неисправимого окончательного брака и расходы на исправление брака), расходы на гарантийный ремонт в объеме, превышающем норму, расходы на содержание гарантийных мастерских, по кредиту — суммы, относящиеся на уменьшение расходов на брак, и сумма, списываемая на расходы на производство как расходы от брака, суммы уменьшения потерь от брака продукции: стоимость отходов от бракованной продукции или реализации ее по уменьшенной цене, стоимость удержания с виновников брака, суммы возмещения, полученные от поставщиков недоброкачественных материалов и полуфабрикатов, которые повлекли брак продукции.

Суммы созданного фонда обеспечения гарантийного ремонта (субсчет 473 «Обеспечения гарантийных обязательств») признаются расходами на сбыт (счет 93 «Расхода на сбыт») и относятся к расходам периода, в котором создается резервный фонд.

Суммы фактических расходов на гарантийный ремонт, превышающие зарезервированные, в соответствии с Инструкцией № 291 относятся к потерям от брака и отражаются на счете 24 «Брак в производстве».

Последующее списание потерь от брака зависит от того, выявлен ли виновный в допущении брака. В случае, когда такое лицо не установлено, суммы потерь включают в общепроизводственные расходы, в составе которых они подлежат распределению на переменные и постоянные.

Таким образом, первоначально все расходы, связанные с браком, должны накапливаться по дебету счета 24 в корреспонденции с кредитом счетов 23, 20, 22, 25, 63, 661, 65, 68 и тому подобное. Затем та их часть, которая включается в производственную себестоимость (это лишь потери в результате технически неизбежного брака), списывается на счет 23 «Производство» или на счет 91 «Общепроизводственные расходы».

Непосредственно в состав общепроизводственных расходов указанные потери от брака списывают в том случае, если на предприятии потери от брака не выделены в отдельной калькуляционной статье. Далее потери от брака в составе общепроизводственных расходов подлежат распределению между объектами расходов согласно выбранному на предприятии методу (часы труда, заработная платы, объемы деятельности, прямые расходы и др.).

Себестоимость предприятия от внутреннего брака определяется как сумма фактически понесенных расходов по всем статьям калькуляции за исключением расходов на подготовку и освоение производства, общепроизводственных расходов, которые относятся только на себестоимость готовой продукции.

Если брак является неисправимым, тогда необходимо выделить из суммы общепроизводственных расходов долю, припадающую на забракованную продукцию и списать ее вначале с кредита счета 23 «Производство» в дебет счета 24 «Брак в производстве», а затем с кредита счета 24 в дебет счета 90.

В производственную себестоимость включаются потери от брака по технологическим причинам в пределах предусмотренных норм (то есть технически неминуемый брак).

Потери от брака по другим причинам (превышение норм, по вине поставщиков, рабочих) включаются в прочие операционные расходы. Одновременно суммы потерь от брака, которые подлежат возмещению поставщиками и рабочими, отражаются по дебету счета 37 «Расчеты с

разными дебиторами» и кредиту субсчета 716 «Возмещения ранее списанных активов».

Исходя из прав предприятия по формированию учетной политики и необходимости в управлении расходами, предприятию следует обеспечить учет расходов деятельности по статьям калькуляции и элементам расходов с делением на расходы обычные (предусмотрены нормами и технологией производства) и расходы, превышающие нормы, вытекающие из нарушений технологии, связанные с использованием несовершенного оборудования, заменой сырья, и другими непроизводительными расходами, для накопления информации в целях составления отчетности и реагирования на отклонение. Непроизводительными расходами и потерями, в частности, считаются потери, образовавшиеся в результате недостаточной организации производства и управления (включая сверхнормативный брак в производстве), недостачи и порча ценностей.

Статьей 112 КЗоТ предусмотрено, что при изготовлении продукции, оказавшейся браком не по вине работника, оплата труда по ее изготовлению проводится по сниженным расценкам. Месячная заработная плата в этих случаях не может быть ниже $\frac{2}{3}$ тарифной ставки установленного работнику разряда (оклада).

Брак изделий, произошедший вследствие скрытого дефекта в обрабатываемом материале, а также брак не по вине работника, выявленный после приемки изделия отделом технического контроля, оплачивается этому работнику наравне с пригодными изделиями.

Окончательный брак по вине работника оплате не подлежит. Частичный брак по вине работника оплачивается в зависимости от степени пригодности продукции по пониженным расценкам.

Размер заработной платы может быть ниже установленного трудовым договором и минимального размера заработной платы в случае изготовления

продукции, оказавшейся браком, по вине работника (ст. 21 Закона об оплате труда).

Синтетический учет по потерям от брака ведется в журналах 5 и 5А, утвержденных приказом Минфина Украины от 29.12.2000 г. № 356 «Об утверждении Методических рекомендаций по применению регистров бухгалтерского учета».

Аналитический учет по счету 24 «Брак в производстве» ведется по видам производства продукции, где возник брак, а также в разрезе статей калькуляции.

Окончательно забракованная продукция признается активами предприятия с зачислением на баланс предприятия забракованных деталей, узлов, которые могут быть использованы как отходы по справедливой стоимости, на субсчет 209 «Другие материалы».

Определение потерь от брака

В состав производственной себестоимости включаются потери от технически неминуемого брака, вызванные уровнем развития техники, связанные с технологическими процессами изготовления деталей, узлов, изделий. Нормы технически неминуемой брака предусматриваются в технической документации, а также технологическими условиями на изготовление продукции.

Себестоимость внутреннего исправимого брака включает:

- затраты на сырье, материалы и полуфабрикаты, израсходованные на устранение дефектов продукции;
- затраты на заработную плату рабочих, начисленную по операциям, связанным с исправлением брака;
- отчисления на социальное страхование;
- часть общепроизводственных затрат.

Таким образом, себестоимость внутреннего окончательного брака состоит из основных затрат (исходя из нормативных (плановых) затрат) и части общепроизводственных затрат.

При отражении расходов, связанных с потерями от технически неминуемого брака, следует учитывать, что в состав производственной себестоимости относятся расходы, приведенные в п. 14 П(С)БУ 16, но за вычетом:

- справедливой стоимости окончательно забракованной продукции и полуфабрикатов;
- сумм, которые возмещаются работниками, допустившими брак;
- полученных от поставщиков за некачественные материалы и комплектующие изделия.

Стоимость внешнего брака состоит из:

- стоимости продукции (изделий), окончательно забракованной потребителями;
- возмещение покупателю затрат, связанных с приобретением этой продукции;
- затрат на демонтаж забракованных изделий;
- транспортных затрат, вызванных заменой забракованной продукции;
- затрат на исправление забракованной продукции у потребителя, если она относится к исправимому браку.

Потери от внутреннего брака отражаются в затратах того же месяца, в котором был выявлен брак, а потери от внешнего брака – в том месяце, в котором были предъявлены претензии от потребителей.

Потери от брака включаются в себестоимость того вида продукции, по которому выявлен брак. В индивидуальном и мелкосерийном производствах потери от брака могут быть отнесенные к стоимости незавершенного

производства при условии, что эти потери относятся к конкретному заказу, выполнение которого еще не закончено.

Не допускается включение потерь от брака в другие статьи калькуляции, то есть отражение их в фактических затратах материалов, затратах на основную заработную плату и дополнительную заработную плату.

К технологическим потерям относится изъятие полуфабрикатов, деталей, узлов и изделий, не соответствующих требованиям нормативно-технической документации. Причинами таких несоответствий является недостаточная управляемость отдельными операциями технологического процесса, связанная с недостаточным знанием физико-химических свойств используемых материалов и изготавливаемых изделий, несовершенным технологическим оснащением и измерительной техникой, а также несоответствие отдельных физико-химических свойств используемых материалов и полуфабрикатов, которые изготавливаются и поставляются по действующей нормативно-технической документации, оптимальным требованиям производства.

Оценка технологических потерь в прямых затратах осуществляется по действующим нормативным калькуляциям на начало текущего месяца по статьям:

- «Сырье и материалы»;
- «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, работы и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций»;
- «Основная заработная плата»;
- «Дополнительная заработная плата».

Общепроизводственные затраты включаются по фактическим затратам в общеустановленном порядке их распределения.

Технологические потери, учтенные на счете 23 «Производство», ежемесячно относятся на себестоимость выпуска продукции в полном объеме. В незавершенном производстве эти потери могут оставаться лишь в случае отсутствия выпуска этой продукции.

В связи с особой технологической сложностью производства авиационной, электронной техники, а также с особыми требованиями относительно надежности в эксплуатации в машиностроительной, металлургической и стеклянной областях планируются и включают в себестоимость продукции неминуемые технические потери по наименованиям (в литейном, термическом, керамическом, оптическом и других особенно сложных производствах) в размерах, не превышающих установленные предприятием нормы.

Технологические потери и потери от брака, касающиеся деталей и сборочных единиц, которые применяются в различных изделиях, списываются на себестоимость этих изделий пропорционально их количеству в выпуске.

Технологические потери и потери от брака независимо от места их выявления относятся на затраты цехов-виновников, кроме потерь по вине цехов вспомогательного производства, которые включаются в затраты основного производства, в котором они выявлены. Особенности учета потерь от брака в отдельных областях промышленности устанавливаются в отраслевых инструкциях. Если на предприятии потери от брака не выделяются в отдельную статью калькуляции, они учитываются в составе общепроизводственных затрат.

К статье калькуляции «Потери от брака» относятся:

- стоимость окончательно забракованной продукции (изделий, полуфабрикатов) по технологическим причинам;
- стоимость материалов, полуфабрикатов (деталей), испорченных под время отладки оборудования;

- стоимость сырья и материалов, испорченных в результате остановки или простоя оборудования через временное отключение электроэнергии;
- стоимость стеклянных, керамических и пластмассовых изделий, разбитых в технологическом потоке при их изготовлении, обработке, паковке;
- стоимость стеклянных, керамических и пластмассовых изделий, которые разбиты во время транспортирования на производстве (бой);
- затраты на устранение брака;
- затраты, превышающие установленные нормы затрат на гарантийный ремонт (то есть 10 % от совокупной стоимости таких товаров, которые были проданы и по которым не закончился срок гарантийного обслуживания) и затраты на содержание гарантийных мастерских.

Такой вид потерь от брака на предприятии возникает в том случае, если на предприятии соответственно п. 13 П(С)БУ 11 создан резервный фонд для выполнения гарантийных обязательств. Если на предприятии не создавался резервный фонд, все фактические затраты на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание включаются в затраты на сбыт;

- расходы на устранение технически неизбежного брака;
- технологические потери.

В производственную себестоимость строительно-монтажных работ включаются расходы на исправление брака за вычетом:

- окончательно забракованной продукции по справедливой стоимости;
- сумм, которые возмещаются работниками, допустившим брак;
- сумм, полученных от поставщиков за некачественные материалы и комплектующие изделия и т.п.

Потери от брака в работе строительных организаций накапливаются на счете 24 «Брак в производстве» отдельно по браку, допущенному во время

выполнения строительно-монтажных работ, и браку, допущенному во вспомогательных и подсобных производствах строительной организации на отдельном субсчете. Учет потерь от брака ведется по отдельным объектам строительства, видам работ и вспомогательным и подсобным производствам в журналах, листках-расшифровках или машиннограммах, которые их заменяют.

К потерям от брака, допущенным во время выполнения строительно-монтажных работ, относятся расходы на переделывание некачественно выполненных работ по вине строительной организации, а также затраты на устранение повреждений в сводах конструкций, допущенных во время последующего выполнения строительно-монтажных работ.

Расходы на устранение дефектов в строительстве, допущенных по вине заказчика и им оплаченных, не относятся к потерям от брака.

К расходам на исправление брака, допущенного во время выполнения строительно-монтажных работ, включается стоимость дополнительно израсходованных материалов, затраты на оплату труда, отчисления на социальные мероприятия, на эксплуатацию строительных машин и механизмов, а также часть общепроизводственных расходов.

Потери от брака в работе проектных организаций, допущенные во время выполнения проектных работ, также накапливаются на счете 24 «Брак в производстве». Учет потерь от брака ведется по отдельным объектам калькуляции.

К потерям от брака, допущенного в процессе выполнения проектных работ, относятся на переделывание некачественной проектной документации или других работ по вине проектной организации, а также затраты на устранение повреждений, допущенных во время последующего строительства, осуществляемого по некачественной документации.

Расходы относительно непредвиденного брака не включаются в состав производственной себестоимости и не могут отражаться по дебету счета 23 «Производство», а относятся в состав себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) с отражением по дебету счета 90 «Себестоимость реализации» как сверхнормативные производственные расходы при условии, что виновник брака неизвестен.

Если же виновник выявлен, то расходы относительно непредвиденного брака списываются на субсчет 949 «Прочие расходы операционной деятельности». Одновременно суммы потерь от брака, которые подлежат возмещению поставщиками и рабочими, отражаются по дебету счета 37 «Расчеты с разными дебиторами» и кредиту субсчета 716 «Возмещения ранее списанных активов».

Возмещение потерь от брака

Потери от брака могут быть возмещены виновными лицами (юридическими и физическими). В случае исправимого брака с виновных взыскивается стоимость исправления, а при неисправимом браке – стоимость сырья и материалов, сумма основной заработной платы и т.п.

Если брак возникает по вине рабочего, сумма материального ущерба должна быть компенсирована за его счет (например, из его заработной платы, подлежащей выплате). Если потери от брака не компенсируются (например, в случае увольнения рабочего, по вине которого возник брак или его заработной платы не хватает для покрытия убытка), они относятся на расходы отчетного периода.

Рабочий предприятия в соответствии со статьей 133 КЗоТ за причиненный ущерб несет ограниченную ответственность.

Так работники за порчу или уничтожение через небрежность материалов, полуфабрикатов, изделий (продукции), в том числе при их изготовлении несут ограниченную ответственность в размере причиненного по их вине

вреда, но не больше своего среднемесячного заработка. В таком же размере работники несут материальную ответственность за порчу или уничтожение через небрежность инструментов, измерительных приборов, специальной одежды и других предметов, выданных предприятием, учреждением, организацией работнику в пользование;

Руководители предприятий, учреждений, организаций и их заместители, а также руководители структурных подразделений на предприятиях, в учреждениях, организациях и их заместители несут ограниченную ответственность в размере причиненного по их вине вреда, но не больше своего среднемесячного заработка, если вред предприятию, учреждению, организации причинен лишними денежными выплатами, неправильной постановкой учета и хранения материальных или денежных ценностей, неприменением необходимых мер к предотвращению простоев, выпуску недоброкачественной продукции, хищению, уничтожению и порче материальных или денежных ценностей.

8.4 Учет расходов на ЗАО «Брвенковский машиностроительный завод»

Расходы - это уменьшение экономических ресурсов вследствие расходования или сокращения активов, или возникновения обязательств в результате обычной деятельности хозяйствующей единицы по получению доходов.

После того, как доход за отчетный период измерен и признан в соответствии с принципом дохода, применяется принцип соответствия для измерения и признания расходов за этот же период. Это второй этап в процессе признания дохода. Принцип соответствия требует, чтобы за любой отчетный период, согласно критериям признания, доходы определялись в соответствии с принципом дохода; затем за этот период определяются расходы, возникающие в ходе получения доходов за период. Суть метода соответствия состоит в том, что, поскольку зарабатываются доходы, определенные активы должны потребляться (например, сырье), продаваться (например, готовая продукция) или использоваться услуги (например, зарплата). Затраты на

использование активов и услуг должны признаваться и учитываться в отчете как расходы за период, в течение которого признается относящийся к нему доход. Расходы можно классифицировать следующим образом:

1. Прямые расходы - себестоимость реализованных товаров соответствующая доходу. Такие расходы признаются по признании доходов, возникающих непосредственно и совместно в результате проведения тех же операций, или событий.

2. Расходы периода - расходы, связанные с процессом реализации и общие административные расходы. Эти расходы признаются в течение периода, в котором они возникли.

3. Распределенные расходы - это такие расходы, как амортизация и страховка. Эти расходы распределяются равномерно на периоды, в течение которых ожидается, что соответствующие активы принесут прибыль.

Расходы, относящиеся непосредственно к реализации продукции. Расходы напрямую связанные с продажей продукции в течение периода обычно включают следующие:

- себестоимость материалов и труда, используемого на производство, или расходы на приобретение запасов товаров, сырья, которые реализуются в течение отчетного периода (себестоимость реализованных товаров);
- расходы, связанные с процессом реализации, такие, как комиссионные по продаже, заработная плата, аренда, издержки по перевозке груза;
- расходы по гарантийным обязательствам на проданную продукцию. По принципу соответствия расходы, непосредственно относящиеся к продаже продукции следует признавать как расходы в течение отчетного периода, в котором признаются доходы, относящиеся к продаже.

Для целей бухгалтерского учета некоторые расходы трудно привести в соответствие с доходами от продаж. Например, расходы на рекламу, исследования и развитие делаются с целью расширить возможности быстрой реализации продукции какой-либо фирмы. Однако, трудно установить прямую связь между этими затратами и конкретными доходами, поэтому такие издержки считаются расходами при их возникновении. Расходы, непосредственно относящиеся к реализации услуг. Расходы, напрямую относящиеся к реализации услуг можно классифицировать следующим образом:

- Первоначальные прямые издержки - это издержки, напрямую связанные с переговорами и осуществлением операций по предоставлению услуг. Такие издержки включают комиссионные, гонорары за юридические услуги, компенсации торговым агентам кроме комиссионных, компенсаций персоналу, не участвующему в продаже, относящихся к ведению переговоров и осуществлению операций по предоставлению услуг.
- Дополнительные прямые издержки - это издержки, связанные с реализацией услуг. Например, стоимость запасных частей, а также труда по услугам не включенным в контракт по оказанию услуг. Все прямые издержки следует признавать как расходы за период, в котором соответствующий доход от услуг признается по принципу соответствия доходов и расходов. Таким образом, первоначальные прямые издержки и любые дополнительные прямые издержки, возникающие до признания дохода от выполнения услуг, должны быть отсрочены как предоплата и считаться расходами, когда признается соответствующий доход от услуг. Если доход от услуг признается в соответствии с методом пропорционального исполнения, первоначальные прямые издержки должны считаться расходами в то время, когда признаются относящиеся к этой услуге доходы. Однако, дополнительные прямые издержки должны считаться расходами при их возникновении. Если доход от услуг признается по методу инкассирования, все прямые издержки считаются

расходами при их возникновении. Расходы, не связанные напрямую с реализацией продукции или услуг, включают в себя как расходы периода, так и распределенные расходы. Например, определенные виды расходов по рекламе, компенсацию за время, затраченное на оговоренные сделки по продукции или услугам, которые не были завершены, общие административные расходы и амортизация. Так как не существует объективной основы для соотнесения расходов периода и доходов от реализации продукции и услуг периода, такие издержки должны считаться расходами при их возникновении. Таким же образом распределенные расходы должны равномерно распределяться по периодам.

РАЗДЕЛ 9. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ РЕАЛИЗАЦИЯ

9.1. Понятие готовой продукции и ее оценка

Готовой продукцией называется продукция, которая полностью закончена обработкой, принята техническим контролем, сдана на склад, или принята заказчиком, согласно акту приемки. Изделия, не прошедшие всех стадий обработки и не принятые техническим контролем, учитываются в составе незавершенного производства.

Готовая продукция оценивается в учете по фактической производственной себестоимости или по учетной цене, в зависимости от установленного учетной политикой варианта учета.

В этой оценке она отражается и в балансе предприятия.

При организации синтетического учета готовой продукции по фактической производственной себестоимости ведется аналитический учет отдельных наименований готовой продукции. Как правило, такая оценка применяется в индивидуальном производстве продукции. Для других производств такой способ оценки слишком трудоемок, поэтому применяется оценка готовой продукции по учетным ценам. В качестве учетных цен могут быть использованы: плановая или нормативная себестоимость, отпускная цена, договорные цены и т.п.

При использовании в текущем учете учетных цен выделяются отклонения фактической производственной себестоимости от их стоимости по учетным ценам. Эти отклонения отражаются не по отдельным наименованиям, а по однородным группам готовых изделий.

При организации синтетического учета готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости аналитический учет ведется в той же оценке. По окончании отчетного периода (месяца) определяются и отдельно учитываются отклонения фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой) себестоимости готовой продукции.

9.2 Документальное оформление движения готовой продукции

Поступление из производства готовой продукции оформляется накладными, спецификациями, приемными актами и другими первичными документами. Отпуск готовой продукции покупателям оформляется, как правило, накладными. В качестве типовой формы накладной можно использовать форму № М15 «Накладная на отпуск материалов на сторону*».

В зависимости от отраслевой специфики организации могут применять специализированные формы накладных и других первичных документов с указанием в них обязательных реквизитов.

Основанием для выписки накладных являются распоряжения руководителя организации или уполномоченного им лица, а также договор с покупателем

(заказчиком).

Методическими указаниями по учету МПЗ (З6) рекомендуется следующий порядок учета отпуска готовой продукции.

Накладные формы № М15 выписываются на складе или в отделе сбыта в четырех экземплярах, и все они передаются в бухгалтерию для регистрации в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции и подписи их главным бухгалтером или лицом, им уполномоченным.

Из бухгалтерии подписанные накладные возвращаются в отдел сбыта (или другое аналогичное подразделение организации). Один экземпляр накладной передается кладовщику (или другому материально ответственному лицу), другой служит основанием для выписки счета-фактуры, третий и четвертый передаются получателю готовой продукции. На всех экземплярах накладной получатель обязан расписаться в получении продукции.

При вывозе продукции через пропускной пункт один экземпляр накладной (четвертый) остается у службы охраны, а третий экземпляр передается получателю в качестве сопроводительного документа на груз.

Служба охраны записывает накладные в журнал регистрации грузов и затем передает накладные в бухгалтерию по описи, где на их основе делают отметки о вывозе в журнале регистрации накладных на вывоз (продажу) готовой продукции.

Счета-фактуры выписываются в двух экземплярах. Первый экземпляр не позднее 10 дней с даты отгрузки продукции высылается или передается покупателю, а второй остается у организации поставщика для отражения в книге продаж и начисления НДС.

В последнее время многие организации применяют бескарточный метод учета готовой продукции. При данном методе с помощью ЭВМ ежедневно составляют оборотные ведомости учета выпуска из производства и движения готовой продукции относительно складов (других мест хранения). Остатки готовой продукции периодически инвентаризируют.

На автоматизированных складах вместо карточек складского учета используют, как правило, оперативные машинограммы и видеограммы остатков и движения готовой продукции по каждому наименованию и виду. Как и по материальным запасам, по готовой продукции составляют номенклатуру-ценник. Помимо ценника разрабатываются справочники продукции, в которых содержатся сведения об облагаемой и не облагаемой различными видами налогов продукции, о плательщиках и грузополучателях, среднеквартальной и среднегодовой себестоимости и др.

Данные платежных документов по отгруженной продукции ежедневно записывают в ведомость учета и реализации продукции (работ, услуг). В ведомости указывают дату и номер платежного документа, наименование поставщика, количество отгруженной продукции по ее видам, суммы, предъявляемые по счетам, и делают отметку об оплате счетов. Ведомость является формой аналитического учета товаров отгруженных. Готовую продукцию в ведомости отражают по учетным и отпускным ценам.

9.2 Значение ассортимента и структуры продукции.

Большое влияние на результаты хозяйственной деятельности оказывают ассортимент (номенклатура) и структура реализации продукции. Оценка выполнения плана по ассортименту продукции обычно производится с помощью одноименного коэффициента, который рассчитывается путем деления общего фактического объема реализации продукции, зачтенного в выполнение плана по ассортименту, на общий плановый объем реализации продукции (продукция, реализованная сверх плана или не предусмотренная планом, не засчитывается в выполнение плана по ассортименту). Причинами невыполнения плана по ассортименту являются как внешние, так и внутренние. К внешним следует отнести конъюнктуру рынка, изменение спроса на отдельные виды продукции, состояние материально-технического

обеспечения. К внутренним причинам относятся недостатки в организации производства, плохое техническое состояние оборудования, его простои, аварии, недостаток электроэнергии, низкая культура производства, недостатки в системе управления и материального стимулирования. Увеличение объема реализации по одним видам и сокращение по другим видам продукции приводит к изменению ее структуры, т. е. соотношения отдельных изделий, в общем, их выпуске. Выполнить план по структуре — значит сохранить в фактическом выпуске продукции запланированные соотношения отдельных ее видов. Изменение структуры реализации оказывает большое влияние на все экономические показатели: объем реализации в стоимостной оценке, себестоимость товарной продукции, прибыль, рентабельность. Если увеличивается удельный вес более дорогой продукции, то объем ее реализации в стоимостном выражении возрастает, и наоборот. То же происходит с размером прибыли при увеличении удельного веса высокорентабельной и соответственно при уменьшении доли низко рентабельной продукции.

РАЗДЕЛ 10. ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

10.1 Понятие и структура финансовой отчетности предприятия

Под финансовой отчетностью в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности понимается совокупность форм отчетности предприятия, составленных на основе данных бухгалтерского учета за определенный период и предназначенных для принятия внешними и внутренними пользователями обоснованных деловых решений. Речь пойдет о годовом финансовом отчете акционерного предприятия, подлежащем публикации и включающем следующие основные формы:

- 1) баланс;

- 2) отчет о прибыли и убытках;
- 3) отчет о накопленной прибыли;
- 4) отчет о собственном капитале;
- 5) отчет об изменении в финансовом положении;
- 6) отчет о движении денежных средств;
- 7) примечания и дополнения.

Годовой финансовый отчет дает представление о финансовом состоянии предприятия и служит точкой отсчета для составления годового финансового плана. В чем же разница между бухгалтерской и финансовой отчетностью и что означает чтение бухгалтерской отчетности в контексте финансового менеджмента?

Превращение бухгалтерской отчетности в финансовую отчетность происходит в результате корректировки форм бухгалтерской отчетности в соответствии с целями финансового анализа. Прежде чем приступить к финансовому анализу бухгалтерского баланса, необходимо произвести в нем определенные вычеты или корректировки, чтобы получить таким образом финансовый баланс. Надо отметить, что в отечественной практике финансового анализа используется так называемый аналитический баланс. Чтение финансовой отчетности в контексте финансового менеджмента означает чтение форм бухгалтерской отчетности, скорректированных для целей финансового анализа, т.е. для оценки финансового состояния предприятия и принятия пользователями на этой основе обоснованных деловых решений.

Существуют две основные группы пользователей финансовой отчетности:

- 1) внешние пользователи, в том числе:
 - прямо заинтересованные в результатах финансово-хозяйственной деятельности предприятия;

- косвенно заинтересованные в результатах финансово-хозяйственной деятельности предприятия;

2) внутренние пользователи.

К внешним пользователям финансовой отчетности относятся:

1) прямо заинтересованные в результатах финансово-хозяйственной деятельности предприятия:

- существующие и потенциальные акционеры, кредиторы, покупатели и поставщики, которым необходимо определить степень надежности деловых контактов с данным предприятием;

- государство, прежде всего в лице налоговых органов, которым необходимо изучать финансовую отчетность предприятий для проверки выполнения обязательств налогоплательщиков перед бюджетом, а также для разработки гибкой налоговой политики;

- служащие компании, которым необходимо оценить перспективы работы на данном предприятии;

2) косвенно заинтересованные в результатах финансово-хозяйственной деятельности предприятия, защищающие права прямо заинтересованных пользователей:

- аудиторские службы, проверяющие соответствие данных отчетности соответствующим правилам с целью защиты интересов инвесторов;

- консультанты по финансовым вопросам для выработки рекомендаций своим клиентам относительно помещения их капиталов в ту или иную компанию;

- биржи ценных бумаг, оценивающие информацию (предоставленную в отчетности) при регистрации соответствующих фирм и принимающие решения о приостановке деятельности какой-либо компании, оценивающие необходимость изменения методов учета и составления отчетности;

- законодательные органы;
- юристы, нуждающиеся в отчетной информации для оценки выполнения условий контрактов, соблюдения законодательных норм при распределении прибыли, выплате дивидендов, а также для определения условий пенсионного обеспечения;
- пресса и информационные агентства, использующие отчетность для подготовки обзоров, оценки тенденций развития и анализа деятельности отдельных компаний и отраслей, расчета обобщающих показателей финансовой деятельности;
- торгово-производственные ассоциации, использующие отчетность для статистических обобщений по отраслям и сравнительного анализа и оценки результатов деятельности на отраслевом уровне;
- профсоюзы, заинтересованные в отчетной информации для определения своих требований в отношении заработной платы и условий трудовых соглашений, а также для оценки тенденций развития отрасли, к которой относится данное предприятие.

К внутренним пользователям отчетности относятся высшее руководство компании, а также менеджеры соответствующих уровней, которые по данным отчетности:

- определяют потребность в финансовых ресурсах;
- оценивают правильность принятых инвестиционных решений и эффективность структуры капитала;
- определяют основные направления политики дивидендов;
- составляют прогнозные формы отчетности и осуществляют предварительные расчеты финансовых показателей предстоящих отчетных периодов;

- оценивают возможности слияния с другой фирмой или ее приобретения, структурной реорганизации компании.

Таким образом, в условиях рыночной экономики круг пользователей финансовой отчетности предприятия значительно шире, чем в условиях командно-административной системы, где единственным пользователем отчетности являлось государство либо в форме вышестоящих звеньев управления, либо в лице руководства предприятия, которое было ориентировано на выполнение государственных планов и заданий.

Государство также являлось единственным «внешним» источником финансирования предприятия, будь то бюджетное финансирование или государственный кредит. Подобные различия вызывают большие сложности в процессе реформирования отчетности российских предприятий с целью достижения ее соответствия требованиям рыночной экономики с учетом переходного характера. Ведь в новых условиях финансовая отчетность вместо инструмента оценки централизованных плановых заданий, сводки статистических данных и расчета налоговых отчислений должна стать средством взаимодействия предприятия и рынка с тем, чтобы рынок стал эффективным источником финансовых ресурсов для предприятия. Однако для этого рынок, в лице индивидуальных и институциональных инвесторов и кредиторов, должен располагать соответствующей информацией о деятельности фирмы, свидетельствующей о выгоде вложения в нее капитала.

В целом можно выделить два основных механизма, которые обеспечивают связь предприятия и рынка через финансовую отчетность:

- 1) стандарты финансового учета и отчетности;
- 2) аудиторская проверка.

Под стандартами финансового учета и отчетности понимаются определенные правила ведения финансового учета и составления отчетности с целью

отражения эффективности финансовых решений, принятых за отчетный период соответствующей компанией, которые отражаются на ее финансовом положении и положении на рынке ценных бумаг. Стандарты являются определенного рода юридически закрепленным консенсусом различных заинтересованных субъектов рыночной экономики и разрабатываются исходя из накопленного опыта, практической необходимости, результатов научных исследований, здравого смысла, традиций и других подобных факторов.

Различают национальные и международные стандарты. Национальные стандарты учета и отчетности разрабатываются правительственными органами или профессиональными организациями отдельных стран.

Несмотря на разнообразие национальных стандартов, оказалось возможным объединить учетные системы некоторых стран в модели бухгалтерского учета на основе единых классификационных критериев. Международные стандарты учета и отчетности разрабатываются международными организациями. Работа по международной унификации стандартов учета и отчетности осуществляется на двух уровнях: международном региональном и мировом. На международном региональном уровне разработкой стандартов занимаются международные региональные экономические организации, на мировом уровне — международные экономические организации.

Международные стандарты финансового учета и отчетности должны обеспечить возможность использования информации, включенной в отчетность, для принятия обоснованных деловых решений всеми заинтересованными пользователями, а также сопоставимость финансовой отчетности предприятий из разных стран. В противном случае каждому пользователю для выбора зарубежного контрагента пришлось бы каждый раз вникать в особенности бухгалтерского учета другой страны.

10.2 Баланс: формы, структура, состав и порядок заполнения

Баланс всегда считался и считается в настоящее время главной определяющей формой отчетности. Сам баланс - это модель, с помощью

которой в интересах всех пользователей представляется финансовое положение организации на определенный момент времени. На практике различают несколько видов балансов.

Эти балансы могут различаться номенклатурой статей и методами оценки. Вступительный (организационный) баланс открывает ведение бухгалтерского учета в организации. В заново создаваемых организациях такой баланс будет очень простым, так как показываемое в нем имущество будет состоять в основном из вкладов учредителей и организационных расходов.

Промежуточный и годовой (операционные) бухгалтерские балансы могут не отличаться один от другого (как правило, в них используется одна и та же форма бланка). В технике же оформления периодического и годового бухгалтерского баланса существует значительная разница. Промежуточный баланс составляется, как правило, на основе книжных данных.

Формированию же толового баланса предшествуют следующие этапы работ: Годовой бухгалтерский баланс является как заключительным, т.е. завершающим отчетный год, так и вступительным, т.е. служащим основанием для открытия счетов в новом отчетном году. В таких условиях перед организацией стоит вопрос: ликвидироваться, объявив о банкротстве или договориться с кредиторами об отсрочке платежей. При условии соглашения с кредиторами, им предоставляется информация о размере понесенного убытка и возможности его покрытия в будущем.

Ликвидационный баланс отличается от других в основном оценкой своих статей, производимой по реализационной стоимости. Некоторые статьи, которые обычны для отчетного баланса, в ликвидационном могут отсутствовать совсем. Например, Доходы будущих периодов, Расходы будущих периодов. С другой стороны, в ликвидационном балансе могут появиться такие статьи, которых раньше не было, например, стоимость фирмы, стоимость патента. Ликвидационный баланс составляет ликвидационная комиссия после выяснения всех претензий кредиторов,

возможной реализации имущества и урегулирования расчетов с дебиторами. К ликвидационному балансу должен прилагаться проект распределения активной массы между кредиторами в очередности, установленной законодательно.

В зависимости от того, какова степень ухудшения финансового положения организации, ликвидационные балансы могут составляться в виде:

- вступительного;
- промежуточного;
- заключительного.

Сводный баланс формируется путем соединения отдельных заключительных балансов. Постатейные показатели путем сложения одного и другого балансов суммируются и сводятся в особой колонке в виде общего итога актива и общего итога пассива. Такой баланс составляют различные министерства и ведомства.

Сводно-консолидированный баланс - достаточно новое явление в отечественной учетной практике. Консолидированный баланс представляет собой объединение балансов организаций, юридически самостоятельных, но взаимосвязанных в экономическом отношении.

Все бухгалтерские балансы принято разделять на две большие группы: статические и динамические.

Статические балансы составляются на какую-либо дату или при наступлении какого-либо события. В статических балансах бухгалтерскую информацию показывают на заранее установленную или определенную дату, и, следовательно, в таких балансах отражается состояние активов и обязательств организации не в динамике, а как результат деятельности организации за какой-либо период. Для обеспечения сравнимости данных с предыдущими периодами в статических балансах могут предусматриваться графы (или строки) для отражения подобной информации.

Наиболее распространенным видом статического баланса является отчетный бухгалтерский баланс, представляемый по результатам деятельности организации за отчетный год.

Динамические балансы предназначены для отражения изменений показателей в деятельности организации за какой-либо период. Большая часть динамических балансов предназначена для оперативного управления производственной или торговой деятельностью организации. Примерами таких балансов являются оборотные ведомости или шахматные оборотные балансы. Как правило, информация в таких балансах обобщается ежемесячно. Такой период существенно короче, нежели отчетный период для формирования промежуточной отчетности, и, следовательно, ежемесячное составление балансов может дать более полную и оперативную информацию о движении активов организации и изменениях в состоянии расчетов. Цель динамических балансов: обеспечить руководство организации информацией для принятия текущих решений, реализуемых в течение сравнительно короткого (не выше одного месяца) временного отрезка, следует считать, что большая часть динамических балансов, хотя и формируется на основе бухгалтерской информации, все-таки относится к категории управленческого или производственного (оперативного) учета. К категории динамических балансов относят также ликвидационные балансы.

Динамический и статический балансы показывают финансовое положение организации, но с разных сторон. Поэтому пользователю бухгалтерской информации и бухгалтерской отчетности необходимо разрабатывать баланс с точки зрения его полезности для принятия решений или дальнейшей стратегии действий организации. В зависимости от этого баланс получается либо с достаточно четким представлением об имущественном комплексе либо о финансовых результатах.

В российской практике составляются статические балансы и показывается состояние хозяйственных средств организации в денежной оценке на определенную дату. Эти средства классифицируются по составу, источникам

формирования, размещению, юридической принадлежности и т.д., следовательно, в основу построения бухгалтерского баланса положена классификация хозяйственных средств организации.

1.3 Классификация бухгалтерских балансов

В бухгалтерском учете существует множество видов бухгалтерских балансов, которые отличаются в зависимости от цели их составления. В работе предлагается классифицировать бухгалтерские балансы по следующим признакам:

По срокам составления:

Вступительный - составляется на момент возникновения юридического лица и отражает имущественную массу, внесенную в качестве вклада в УК.

Текущий - формируется в течение всего времени существования хозяйствующего субъекта. Начальный (на начало периода), промежуточный (включается в состав промежуточной отчетности), конечный (в конце финансового года, включается в состав годовой отчетности - генеральный).

Заключительный - составляется на дату окончания функционирования организации, при реорганизации.

Санитарный - составляется с целью выявления реального финансового положения, когда предприятие находится в состоянии банкротства.

Ликвидационный - составляется при ликвидации организации с целью формирования информации об имуществе, которое будет распределяться между кредиторами.

Разделительный - формируется при реорганизации в форме разделения на основе заключительных балансов.

Объединительный - формируется при реорганизации в форме присоединения, слияния на основе заключительных балансов.

По источникам составления:

Инвентарный - составляется на основании инвентаризации имущества и обязательств организации.

Книжный - составляется на основе данных бухгалтерского учета, основа - Главные книги.

Генеральный - составляется на основе данных Главной книги, которые подлежат обязательной инвентаризации.

По объему информации:

Индивидуальный - баланс 1 юридического лица.

Сводный - баланс 1 организации с различными филиалами.

Консолидированный - это объединение балансов организаций, юридически самостоятельных, но взаимосвязанных в экономическом и финансовом состояниях

По характеру деятельности:

Баланс основной деятельности - это баланс, составленный на основании деятельности, соответствующий профилю организации, ее уставу.

Баланс неосновной деятельности - организация может составлять отдельный баланс по другим видам деятельности, включается в баланс основной деятельности.

По формам собственности:

Государственные, муниципальные, кооперативные, коллективные, частные, смешанные и совместных организаций, а также общественных организации.

Они различаются, в основном, по источникам образования собственных средств

По объекту отражения:

Самостоятельный - такой баланс имеют только организации, являющиеся юридическими лицами.

Отдельный - составляют структурные единицы организаций.

По форме:

Шахматные - к ним относятся оборотные ведомости.

Горизонтальные - к ним относится бухгалтерский баланс (форма №1).

Вертикальные

По способу "очистки"

Баланс-брутто - это баланс, включающий в себя регулирующие статьи.

Регулирующими называют статьи, суммы по которым вычитаются из суммы той или иной статьи (классификация хозяйственных средств).

Баланс-нетто - это баланс очищенный от повторного счета, из которого исключены регулирующие статьи (современные балансы).

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

Основным элементом бухгалтерского баланса является балансовая статья, которая соответствует конкретному виду имущества, обязательств, источников формирования имущества. Статьи баланса

бывают агрегированные, если имеют расшифровку в том числе, и детализирующие, которые расшифровывают агрегированные строки.

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

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

Актив баланса содержит два раздела:

1. Внеоборотные активы,
2. Оборотные активы.

Пассив баланса состоит из трех разделов:

1. Капитал и резервы,
2. Долгосрочные обязательства,
3. Краткосрочные обязательства.

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

Система показателей бухгалтерского баланса в составе финансовой отчетности сформирована, исходя из концепции сохранения (поддержания) и наращивания финансового капитала, основывается на разграничении трех основных элементов баланса: активов, обязательств и собственного капитала. Активы характеризуются как доходобразующее имущество, контроль над которыми организация получила в результате ведения своей деятельности путем размещения привлеченного капитала извне на определенных условиях финансовых результатов организации.

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

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

Валюта баланса отражает в активной и пассивной частях бухгалтерское соответствие размеров экономических ресурсов, представленных собственниками и кредиторами. Разграничение в пассивной части баланса обязательств и капитала соответствует не только различному характеру

обязательств организации перед собственниками и третьими лицами, но также срочности и порядку их погашения.

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

Достижение баланса экономических интересов заинтересованных лиц, оценка паритетности экономических выгод, определение цены привлечения капитала в организацию, а также формирование в связи с этим минимальной нормы рентабельности активов и продаж основываются на характеристике обязательств и собственного капитала в бухгалтерском балансе.

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

- Обеспечения дифференцированной оценки доходности активов;
- Возможности оценки риска дифференцированных вложений капитала;
- Поддержания достаточной ликвидности активов;
- Возможности оценки продолжительности оборота активов.

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

Бухгалтерский баланс не может быть составлен, если не сформированы основные правила (принципы) бухгалтерского учета в организации. Данные правила ведения бухгалтерского учета в организациях установлены Федеральным законом "О бухгалтерском учете", Положением о бухгалтерском учете и отчетности, Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика предприятия", Планом счетов и некоторыми другими нормативными документами.

Система показателей бухгалтерского баланса в составе финансовой отчетности сформирована, исходя из концепции сохранения (поддержания) и наращивания финансового капитала, основывается на разграничении трех основных элементов баланса: активов, обязательств и собственного капитала. Под техникой составления бухгалтерского баланса понимается совокупность всех необходимых учетных процедур. Это трудоемкий процесс, который в методическом плане доступен только специалистам в области бухгалтерского учета.

Он включает следующие этапы:

- проведение ежегодной инвентаризации перед составлением годового бухгалтерского баланса;
- формирование оборотных ведомостей или Главной книги при журнально-ордерной форме счетоводства;
- изучение особенностей формирования показателей баланса;
- формирование статей бухгалтерского баланса.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств. При проведении инвентаризации организациям необходимо руководствоваться Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России. Количество инвентаризаций в отчетном году, порядок, сроки их проведения, а также состав инвентаризируемого имущества и обязательств определяет руководитель организации, кроме случаев, когда в соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете" проведение инвентаризаций обязательно.

Основой для составления бухгалтерского баланса являются учетные записи, подтвержденные оправдательными документами. При ведении учета с помощью журнально-ордерной формы счетоводства баланс составляется на основании данных Главной книги. Обороты по дебету отдельных счетов собирают в Главную книгу из ряда журналов-ордеров и оборотных

ведомостей. Обороты по кредиту каждого счета записываются в Главную книгу только из журналов-ордеров.

Хозяйственные операции записывают в журналы-ордера по мере их совершения и формирования документации. Систематическая запись в журналы-ордера является одновременно хронологической записью.

Проверенные месячные итоги из журналов-ордеров записывают в Главную книгу.

Статьи бухгалтерского баланса заполняются на основании остатков по счетам Главной книги при журнально-ордерной форме счетоводства. Ряд статей составляется с привлечением данных аналитического учета (ведомостей, журналов-ордеров или иных аналогичных по назначению регистров). Статьи баланса отражаются в двух разрезах: графа 3 "На начало отчетного года"; графа 4 "На конец отчетного периода". Данные графы 3 должны соответствовать данным графы 4 предыдущего года с учетом произведенной на начало отчетного года реорганизации, а также изменений в оценке показателей бухгалтерской отчетности. В графе 4 показываются данные о стоимости активов, капитала, о резервах и обязательствах на конец отчетного периода (месяц, квартал, год).

Бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

10.4 Финансовая отчетность на ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод»

Финансовая отчетность - это совокупность форм отчетности на основе данных финансового учета с целью получения пользователем обобщенной информации о финансовом состоянии и деятельности предприятия, а также изменениях в его финансовом состоянии за отчетный период в установленной форме для принятия этим пользователем деловых решений.

В состав финансовой отчетности ЗАО «Барвенковский машиностроительный завод» входят: Баланс, ф. №1, Отчет о финансовых результатах, ф. № 2, Отчет о движении денежных средств, ф. № 3, Отчет о собственном капитале, ф. № 4, Примечания к отчетам.

Формы и порядок составления этих отчетов содержатся соответственно в П (С) БУ № 2-5, утвержденных приказом Министерства финансов Украины от 31,03,99г.№ 87, а требования к содержанию информации, приводимой в Примечаниях к отчетам - во всех П (С)БУ.

Целью составления финансовой отчетности является предоставление пользователям для принятия решений полной, правдивой и непредвзятой информации о финансовом состоянии, результатах деятельности и движении средств предприятия.

Финансовая отчетность обеспечивает информационные потребности пользователей относительно: приобретения, продажи и владения ценными бумагами, участия в капитале, оценки качества управления и способности предприятия своевременно выполнять свои обязательства, обеспеченности обязательств предприятия, определения суммы дивидендов, подлежащих распределению, регулирования деятельности предприятия.

Состав формы № 2 «Отчет о Финансовых результатах»

Отчет о финансовых результатах - один из главных отчетов, которыми пользуется финансовый директор или менеджер.

В разных странах этот отчет может иметь различное название: отчет о прибылях и убытках, отчет о прибыли, отчет о финансовых результатах, отчет об операциях. Однако независимо от названия такой отчет предоставляет пользователям, прежде всего инвесторам и кредиторам, важную финансовую информацию, которую они используют для оценки

прошлой деятельности предприятия, а также риска не достижения ожидаемых результатов.

Целью составления отчета о финансовых результатах является предоставление пользователям полной, правдивой и непредвзятой информации о доходах, расходах, прибылях и убытках от деятельности предприятия за отчетный период. Такой документ должен содержать следующую информацию: на какую сумму продали товаров, работ услуг, сколько затрат понесли на эти операции, сколько на этом заработали.

Основными элементами отчета являются доходы и расходы, прибыль и убытки. Доходы отражаются в момент поступления актива или погашения обязательства, приводящих к увеличению собственного капитала предприятия. Расходы отражаются в момент выбытия актива или увеличения обязательства, приводящих к уменьшению собственного капитала предприятия.

Он содержит 3 раздела: финансовые результаты, элементы операционных затрат, расчеты показателей прибыльности акций, а также реквизиты предприятия.

Отчет составляется в тысячах грн. без десятичных знаков, кроме раздела III, денежные показатели которого приводятся в грн. с коп.

Характеристика статей раздела I «Финансовые результаты»

Статья «Доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) (стр. 010). В этой строке отражается общий доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг), т.е. без вычета предоставленных скидок, возврата проданных товаров, не прямых налогов (НДС, акциз и т.п.).

Статьи «Налог на добавленную стоимость» (стр.015) и «Акцизный сбор» (020) - в этих строках предприятия-плательщики НДС и акцизного сбора

отражают сумму этих налогов в составе дохода (выручки) от реализации, показанного в стр.010 ф.2.

Свободная строка (стр.025) - в этой строке отражаются начисленные (оплаченные) предприятием прочие налоги и сборы, которые подлежат исключению из дохода (выручки) от реализации. К ним относятся налог с рекламы, специальные пенсионные сборы при продаже ювелирных изделий из золота (кроме обручальных колец), платины и драгоценных камней.

Статья «Прочие вычеты из дохода» (стр.030). В этой строке подлежат отражению:

- суммы скидок, предоставленных покупателям после даты реализации продукции, даты признания дохода от таких операций;
- стоимость продукции или товаров, возвращенных покупателями;
- другие суммы, подлежащие вычету из дохода (выручки) от реализации продукции.

Статья «Чистый доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) (стр. 035). Показатель строки 035 определяется путем вычитания из суммы дохода (выручки) от реализации продукции (товаров, работ, услуг), отраженной в строке 010, соответствующих сумм налогов, сборов, скидок и других сумм, показанных в строках 015, 020, 025 и 025 ф. 2:

$$\text{стр.035} = \text{стр.010} - \text{стр.015} - \text{стр.020} - \text{стр.025} - \text{стр.030}$$

Статья «Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг) (стр.040).

В этой строке отражается себестоимость реализованной продукции или себестоимость реализованных товаров, которая состоит из: производственной себестоимости продукции, прямых материальных

расходов, прямых расходов на оплату труда, других прямых расходов, общепроизводственных расходов, сверхнормативных производственных расходов, себестоимости потерь в пределах норм естественной убыли.

Статья «Валовая прибыль или убыток» (стр.050 или 055). Данная статья рассчитывается как разница между чистым доходом от реализации продукции (товаров, работ, услуг) (стр.035) и себестоимостью реализованной продукции (товаров, работ, услуг) (стр.040):

стр.050 (055) = стр.035 - стр.040

Положительный результат - показатель валовой прибыли, заносится в стр.050, отрицательный - валовой убыток, отражается в стр.055.

Статья "Прочие операционные доходы" (стр.060). В состав операционных доходов включаются доходы от реализации иностранной валюты, от реализации других оборотных средств (производственных запасов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов), доход от аренды, доход от курсовых разниц; штрафы, пени, неустойки полученные, возмещенный ущерб, доход от списания кредиторской задолженности и прочее.

Вписываемая строка (061) - сельхозпредприятия показывают доход от первоначального признания биологических активов и сельхозпродукции.

Статья "Административные расходы" (стр.070). Данные расходы возникают в процессе операционной деятельности и в их состав включаются:

- общие корпоративные расходы (организационные расходы, расходы на проведение годовых собраний, представительские расходы и т.п.);
- расходы на служебные командировки;
- заработная плата административного аппарата;

- расходы на урегулирование споров в судебных органах, аудиторские и юридические услуги и прочие.

Статья «Расходы на сбыт» (стр. 080). В этой строке подлежат отражению расходы, которые возникли в процессе операционной деятельности предприятия, связанной с реализацией (сбытом) продукции (работ, товаров, услуг). К ним относятся: затраты на покупку и ремонт тары, оплата труда и комиссионные, затраты на рекламу и маркетинг, затраты на командировку, оплата услуг сбытовых и посреднических организаций, страхование, амортизация, ремонт и содержание основных фондов отдела сбытов, складов, транспортных отделов, фрахт и другие затраты, связанные с транспортировкой грузов, предоставление льгот (дисконта) покупателям, гарантийное обслуживание покупателей.

В статье «Прочие операционные расходы» (090) отражают: себестоимость реализованных производственных запасов, сомнительные (безнадежные долги), убытки от уценки запасов, определенные экологические санкции, отчисления на обеспечение будущих операционных затрат, другие затраты, возникающие в результате операционной деятельности.

Вписываемая строка (091) - сельхозпредприятия показывают расходы от первоначального признания биологических активов и сельхозпродукции, полученных в результате сельскохозяйственной деятельности.

Статья «Финансовые результаты от операционной деятельности, прибыль или убыток» (стр.100 или 105). Прибыль (убыток) от операционной деятельности предприятия определяется как алгебраическая сумма показателей, а именно: финансовый отчетность форма статья

стр. 100 (105) = 050 (055) + стр. 060 + стр. 061 - стр. 070 - стр. 080 - стр. 090 - стр. 091

Если результат положительный, это прибыль по стр. 100, если отрицательный - убыток по стр. 105.

Статья «Доход от участия в капитале» (стр. 110). В этой строке подлежит отражению сумма дохода, полученного от инвестиций в ассоциированные, дочерние, совместные предприятия (СП), учет которых ведется по методу участия в капитале.

Ассоциированные предприятия - это предприятия, в котором инвестору принадлежит блокировочный (более 25%) пакет акций и которое не является дочерним или СП.

Статья «Прочие финансовые доходы» (стр.120). В этой строке отражаются доходы, полученные предприятием от финансовых инвестиций (кроме доходов, учитываемых по методу участия в капитале). В состав таких доходов включаются:

- полученные дивиденды от других предприятий,
- полученные проценты по облигациям и другим ценным бумагам;
- другие доходы от финансовой деятельности.

Статья «Прочие доходы» (стр. 130). В этой строке отражаются доходы, которые возникают в процессе обычной деятельности, но не связанные с операционной деятельностью предприятия. В состав таких доходов включаются:

- доход от реализации финансовых инвестиций, необоротных активов, имущественных комплексов;
- доход от дооценки основных средств;

- доход от безвозмездно полученных активов, определенный в сумме амортизации таких активов одновременно с ее начислением и т.п.

Статья «Финансовые расходы» (стр.140). В этой строке отражаются затраты, связанные с привлечением заемного капитала, в состав которых включаются.

- расходы, связанные с начислением или уплатой процентов за пользование кредитами банков;

- расходы, связанные с выпуском, содержанием и обращением собственных ценных бумаг;

- расходы, связанные с начислением процентов по договорам кредитования (кроме банковских кредитов), финансового лизинга и т.п.

Статья «Расходы от участия в капитале» (стр.150). В этой строке отражаются потери от уменьшения стоимости инвестиций, учет которых ведется по методу участия в капитале, возникающие в процессе инвестиционной деятельности предприятия (потери вследствие переоценки необоротных активов, инвестиций и т. д.).

Статья «Прочие расходы» (стр.160). В этой строке отражаются расходы, возникшие в процессе обычной деятельности предприятия (кроме финансовых расходов), но не связанные с производством и реализацией основной продукции). В состав таких расходов включаются.

- балансовая стоимость (себестоимость) реализованных финансовых инвестиций, необоротных активов, имущественных комплексов;

- потери от неоперационных курсовых разниц, вследствие изменения курса гривны к иностранной валюте;

- потери от уценки необоротных активов и финансовых инвестиций;

- потери от списания остаточной стоимости ликвидированных необоротных активов;

- расходы, связанные с ликвидацией необоротных активов (разборка, демонтаж).

Вписываемая строка (165) отражает прибыль или убыток от влияния инфляции на монетарные статьи. Результат такого влияния определяется только при достижении кумулятивного прироста инфляции 90 % и более.

Статья «Финансовые результаты от обычной деятельности до налогообложения прибыль или убыток» (стр. 170 или 175). Прибыль или убыток от обычной деятельности до налогообложения определяется как алгебраическая сумма следующих показателей:

стр. 170 (175) = стр. 100 (105) + стр. 110 + стр. 120 + стр. 130 -
- стр. 140 - стр. 150 - стр. 160 +(-) стр. 165

Положительный результат - прибыль показывается по стр. 170,
отрицательный убыток по стр. 175.

Вписываемая строка (176) или (177) заполняется только при наличии факта прекращения деятельности. Здесь показывают прибыль (убыток) от прекращения деятельности после налогообложения и от переоценки необоротных активов и групп выбытия.

Статья «Налог на прибыль от обычной деятельности» (стр. 180) По этой строке показывается сумма налога на прибыль.

Вписываемая строка (185) отражает доход по налогу на прибыль. Он может возникнуть, если у предприятия бухгалтерские и налоговые убытки.

Статья «Финансовые результаты от обычной деятельности прибыль или убыток» (стр. 190 или 195).

Стр. 190 (195) = стр. 170 (175) + стр. 176 (177) - стр. 180 + стр. 185.

Если результат положительный, то это прибыль, которая показывается по стр. 190, если отрицательный - убыток по стр. 195.

Статья «Чрезвычайные доходы или расходы» (стр. 200 или 205). Доходы и расходы, которые возникли вследствие чрезвычайных событий (стихийное бедствие, пожар, техногенная авария и т.д.), называются чрезвычайными доходами и расходами.

К чрезвычайным доходам относятся:

- возмещение расходов страховыми компаниями,
- благотворительные взносы от других предприятий или физических лиц;

К чрезвычайным расходам относятся:

- стоимость уничтоженных активов;
- расходы, связанные с ликвидацией последствий чрезвычайных событий и т.п.

Статья «Налоги с чрезвычайной прибыли» (стр. 210). По этой строке отражается сумма налогов, подлежащая уплате с прибыли от чрезвычайных событий.

Статья «Чистая прибыль или убыток» (стр. 220 или 225). Показатель чистой прибыли (убытка) рассчитывается следующим образом:

стр. 220 (225) = стр. 190 (195) + стр. 200 - стр. 205 - стр. 210

Вписываемая строка (226) заполняется государственными или коммунальными предприятиями, а также организациями, которые владеют и (или) пользуются объектами государственной или коммунальной

собственности. Отражается сумма обеспечения, сформированного для выплаты материального поощрения.

Характеристика статей II раздела о финансовом результате

При заполнении второго раздела отчета о финансовых результатах «Элементы операционных расходов», следует отметить, что в нем отражаются элементы операционных расходов, то есть расходы на производство, сбыт, управление, которые несет предприятия в процессе основной деятельности.

Операционные затраты	Экономические элементы операционных затрат
Себестоимость реализованной продукции	Материальные расходы
	Расходы на оплату труда
Административные расходы	Расходы на социальное страхование
Затраты на сбыт	Амортизация
Другие операционные затраты	Другие операционные затраты

Рис. 3.1. Взаимосвязка классификации операционных затрат с экономическими элементами

Материальные затраты (строка 230) предприятие отражает затраты, которые были списаны в производство и израсходованы на прочие потребности в ходе операционной деятельности.

Расходы на оплату труда (строка 240) - в данной строке учитывают расходы, которые формируются по сальдо счета «Затраты на оплату труда» в разрезе следующих субсчетов: «Выплаты по окладам и тарифам», «Премии и

поощрения», «Компенсационные выплаты», «Оплата отпусков», «Оплата другого неотработанного времени» - «Прочие затраты на оплату труда».

Отчисления на социальные мероприятия (строка 250) - в данной строке предприятие отражает отчисления от заработной платы на социальные мероприятия. Источником для заполнения данной строки является счет «Отчисления на социальные мероприятия» в разрезе его субсчетов: «Отчисление на пенсионное страхование», «Отчисление на социальное страхование», «Страхование на случай безработицы», «Отчисление на индивидуальное страхование».

Амортизация (строка 260) отражается сумма амортизационных отчислений за отчетный период на необоротные активы.

Прочие операционные расходы (строка 270) - отражаются те расходы, которые не могут быть отнесены к указанным выше элементам операционных расходов.

(строка 280) -- итог всех строк элементов операционных расходов.

Стр. 280 = стр.230 + стр. 240 + стр.250 + стр.260 + стр.270

4. Характеристика статей III раздела о финансовом результате

«Расчет показателей прибыльности акций», отражает процесс обращения акций их прибыльность, а также их прибыльность с учетом корректировки. Данный раздел состоит из следующих строк.

Среднегодовое количество простых акций (строка 300) - в данной строке предприятие отражает средневзвешенное количество простых акций, которые находились в обороте в течение отчетного периода.

$СКА = КА \times (ДОА/365)$, (4.1.)

где: СКА - Среднегодовое количество простых акций;

КА - количество простых акций в обращении за период;

ДОА - количество дней обращения простых акций;

Скорректированное среднегодовое количество простых акций (строка 310) - в данной строке отражается среднегодовое количество простых акций в обороте, скорректированное на количество простых акций, которые могут быть выпущены в оборот в соответствии с заключенными соглашениями.

$$\text{ССКА} = \text{СКА} + \text{СКПА}; (4.2.)$$

$$\text{СКПА} = \text{КПА} \times (\text{ДОПА}/365), (4.3.)$$

Где: ССКА - Скорректированное среднегодовое количество простых акций;

СКПА - среднегодовое количество потенциальных акций;

КПА - количество потенциальных простых акций в обращении за период;

ДОПА- количество дней обращения потенциальных простых акций;

Чистая прибыль, которая приходится на одну простую акцию (строка 320).

По этой строке отражается показатель, который рассчитывается делением суммы чистой прибыли, которая принадлежит собственникам простых акций на среднегодовое количество простых акций.

$$\text{ЧПА} = (220(225) - \text{ДП}) / \text{СКА}, (4.4.)$$

Где: ЧПА- чистая прибыль (убыток) на одну простую акцию;

ДП - дивиденды, начисленные по привилегированным акциям;

Скорректированная чистая прибыль, которая приходится на одну простую акцию (строка 330). По этой строке отражается показатель, который

рассчитывается делением скорректированной суммы чистой прибыли, которая принадлежит собственникам простых акций, на скорректированное среднегодовое количество простых акций.

$$\text{СЧПА} = (220(225) - \text{ДП} + \text{ДПА} + (\text{ДК или РК}) / \text{ССКА}, (4.5.)$$

Где: СЧПА- скорректированная чистая прибыль на одну простую акцию;

ДПА - дивиденды по потенциальным простым акциям;

ДК - доход от конвертации потенциальных простых акций;

РК - расходы от конвертации потенциальных простых акций;

Дивиденды на одну простую акцию (строка 340) по этой строке предприятие отражает показатель, который рассчитывается путем деления суммы объявленных дивидендов на количество простых акций, по которым эти дивиденды выплачиваются.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Кодекс законов о труде
2. Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности»
3. Закон Украины «Об оплате труда»
4. Инструкция про служебные командировки в пределах Украины и за рубежом
5. Порядок о предоставлении НСЛ
- 6.

