

А.В. ЛИШИЛЕНКО

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

УЧЕБНИК

Второе издание, переработанное и дополненное

Утвержден Министерством образования и науки Украины
как учебник
для студентов высших учебных заведений

**КИЕВ
ЦЕНТР УЧЕБНОЙ ЛИТЕРАТУРЫ
2008**

УДК 657
ББК 65.052.011.1
Л 67

*Утвержден Министерством образования и науки Украины
(Письмо № 1/11-7784 от 29.12.2005 г.)*

Рецензенты:

Доктор экономических наук, профессор, академик УААН,
Заслуженный деятель науки и техники Украины
Саблук Петр Трофимович

Доктор экономических наук, профессор
Герасимович Анатолий Михайлович

Доктор экономических наук, профессор
Шевчук Владимир Александрович

Лишиленко А.В.

Л 67 Бухгалтерский учет: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. —
Киев: Изд-во “Центр учебной литературы”, 2008. — 707 с.

ISBN 966-364-275-0

Учебник создан в соответствии с программой курса “Бухгалтерский учет”. В нем раскрыты вопросы теоретических основ бухгалтерского учета, а также организации и практики ведения учета на предприятиях Украины. Учтены требования действующего законодательства, применения нового Плана счетов, а также Положений (стандартов) бухгалтерского учета.

Рекомендован для студентов высших учебных заведений экономических специальностей всех уровней аккредитации, слушателей системы повышения квалификации, бухгалтеров-практиков, финансистов, экономистов, менеджеров, аудиторов, а также тех, кто самостоятельно изучает бухгалтерский учет.

УДК 657
ББК 65.052.011.1

ISBN 966-364-275-0

© А.В.Лишиленко, 2008

© Центр учебной литературы, 2008

Предисловие

Вхождение Украины в мировую экономическую систему включает необходимость построения бухгалтерского учета с учетом требований международных стандартов учета.

Исходя из объективной потребности трансформации учета, за последние годы в Украине были сделаны существенные шаги в этом плане: принят Закон “О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине”, утверждены Министерством финансов Украины соответствующие Положения (стандарты) бухгалтерского учета и новый План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, а также инструкция о его применении. Указанные изменения сделали существенный шаг в переосмыслении места и роли бухгалтерского учета в системе управления как предприятием, так и экономикой страны в целом.

Учебник создан в соответствии с программой изучения курса “Бухгалтерский учет” и с учетом изменений в законодательных и нормативных актах, которые регулируют вопросы ведения учета на предприятиях всех форм собственности и видов деятельности. В нем в разрезе тем освещен учет необоротных активов, запасов, оплаты труда, затрат производства, денежных средств, финансовых инвестиций, собственного капитала, расчетов, а также доходов и результатов деятельности предприятия.

Освещение предусмотренных содержанием тем осуществляется в наиболее доступной для восприятия читателем форме, поскольку наряду с теоретическими изложениями в учебнике приводятся примеры, которые способствуют усвоению материала, а также широко представлены первичные учетные документы и регистры, знание типичных форм и требований относительно оформления которых есть тоже очень важным для будущего специалиста по учету. Для удобства пользования учебником основные понятия, термины и ключевые моменты в тексте выделены полужирным шрифтом.

Часть 1

Теоретические основы бухгалтерского учета

Раздел 1

Общая характеристика и суть бухгалтерского учета

В разделе рассматриваются следующие вопросы:

- 1.1. Виды хозяйственного учета, их дифференциация и интеграция*
- 1.2. Функции бухгалтерского учета и требования к нему*
- 1.3. Измерители, которые применяются в учете*

1.1. Виды хозяйственного учета, их дифференциация и интеграция

Для обеспечения получения разносторонней информации, необходимой для осуществления управления как отдельным предприятием, отдельной отраслью или экономикой страны в целом, используют три взаимосвязанных вида учета:

- **оперативно-технический;**
- **бухгалтерский;**
- **статистический.**

Оперативно-технический учет представляет собой сбор текущей информации о ходе хозяйственной деятельности предприятия, а также контроль за осуществлением отдельных операций непосредственно в период их выполнения. Данные о ходе выполнения тех или иных работ в оперативно-техническом учете фиксируются как можно проще с тем, чтобы была возможность быстро передать собранную информацию руководству. Передача такого рода данных может осуществляться с помощью телефона, телеграфа, в письменной или устной форме. Следует

отметить, что абсолютную точность данный вид учета не обеспечивает.

Бухгалтерский учет является основным видом учета. Особенностью его есть обобщенное отражение всех имеющихся на предприятии хозяйственных средств и источников их образования, а также осуществляемых хозяйственных операций. Отличительной особенностью бухгалтерского учета есть строго документальное отражение (с помощью бухгалтерских документов) хозяйственных средств и хозяйственных процессов, что, в свою очередь, придает учетным данным юридическую силу. Следует отметить, что для анализа затрат предприятия, а также планирования его развития в будущем необходимо непосредственно использовать информацию бухгалтерского учета.

Статистический учет осуществляется с целью изучения массовых общественных явлений и процессов. С помощью статистического учета изучается динамика заработной платы, производительности труда, рентабельности производства как в отдельных отраслях экономики, так и страны в целом. Данные статистического учета широко используются государственными органами как законодательной, так и исполнительной власти с целью осуществления перспективного планирования и прогнозирования социально-экономического развития страны. Исходя из этого, следует заметить, что оперативный и бухгалтерский учет подчинены задачам государственной статистики.

Таким образом, оперативный, бухгалтерский и статистический виды учета тесно взаимосвязаны между собой и дополняют друг друга, а в комплексе составляют единую систему народно-хозяйственного учета.

1.2. Функции бухгалтерского учета и требования к нему

Деятельность каждого субъекта хозяйствования базируется на постоянном повышении уровня использования материальных и денежных ресурсов, а также трудового потенциала предприятия.

Исходя из требований руководства относительно реализации поставленных задач, выделяются следующие функции бухгалтерского учета:

- 1) контрольная;
- 2) информационная.

Контрольная функция бухгалтерского учета связана с обеспечением выполнения плановых задач и достижения запланированных показателей деятельности предприятия путем их сравнения.

Информационная функция бухгалтерского учета состоит в обеспечении руководства как структурных подразделений, так и предприятия в целом информацией, необходимой для осуществления контроля, планирования и принятия оперативных управленческих решений.

Для успешной реализации функций бухгалтерского учета к нему выдвигаются следующие требования:

- **сопоставимость показателей учета и показателей плана;**
- **своевременность учета;**
- **точность и объективность;**
- **полнота и аналитичность учетных данных;**
- **ясность и доступность;**
- **экономичность учета.**

Требование к бухгалтерскому учету относительно **сопоставимости показателей учета и показателей плана** состоит в том, что собранная и обобщенная информация должна обеспечивать возможность контроля выполнения плановых задач как в целом по предприятию, так и в разрезе его структурных подразделений. Вместе с тем система показателей учета строится соответственно показателям, предусмотренных в плане.

Обеспечение принятия оперативных управленческих решений невозможно без четко организованной системы сбора и обработки учетных данных, которые, в свою очередь, выдвигают такое требование к бухгалтерскому учету, как **своевременность учета**.

Требование к бухгалтерскому учету о **точности и объективности** определяется необходимостью предоставления правдивой информации как для внутренних (менеджеры, акционеры и пр.), так и для внешних ее потребителей (налоговые органы, органы государственной статистики и пр.). Следует отметить, что за утаивание доходов, а также предоставления недостоверной отчетности законодательством Украины предусмотрено применение к нарушителям соответствующих взысканий.

Информация, которая поступает из первичных подразделений в бухгалтерию предприятия, а также от бухгалтера к менедже-

ру, должна отвечать принципу **полноты и аналитичности**, то есть быть детализированной в такой мере, чтобы на ее основе можно было провести надлежащий анализ и принять необходимые решения. Чрезмерная детализация учетной информации может приводить к осложнению проведения анализа и, как следствие, к потере оперативности при принятии тех или иных решений.

Требование к бухгалтерскому учету о **ясности и доступности** учетной информации для широких масс обеспечивается публикацией в печати таких отчетных данных и показателей деятельности хозяйствующего субъекта, которые, в свою очередь, дают возможность проанализировать результаты его деятельности даже лицам, которые не имеют специального экономического образования.

Организация сбора и обработки учетной информации на предприятии должна отвечать принципу **экономичности**. Данное требование обеспечивается путем рациональной организации учета, использованием прогрессивных форм ведения учета, применением электронно-вычислительной техники.

1.3. Измерители, которые применяются в учете

Для отражения количественных и качественных изменений, которые происходят с хозяйственными средствами предприятия и источниками их образования, в бухгалтерском учете используются следующие виды измерителей:

- **натуральные;**
- **трудовые;**
- **денежные.**

Натуральные измерители — это измерители, с помощью которых учитывается количество имеющихся на предприятии материальных ценностей и выполненных работ в их натуральном выражении.

В учете используются следующие натуральные измерители: *веса* (граммы, килограммы, центнеры, тонны), *меры длины* (сантиметры, метры, километры), *объема* (литры, кубические метры), *площади* (квадратные метры, гектары), *количества* (штук). Применения тех или иных измерителей зависит от физических свойств средств и предметов труда, а также произведенной продукции на предприятии.

Использование натуральных измерителей дает возможность отразить не только количество объектов, но и их качественных характеристик (марка, сорт и т.п.).

Натуральные измерители широко применяются в аналитическом учете материальных ценностей, тем не менее они не могут выполнять функцию обобщения, поскольку невозможно подсчитать общее количество производственных запасов или готовой продукции, отдельные виды которых наряду с явным отличием имеют также разные единицы измерения.

Учитывая усиление роли межгосударственных связей и внешней торговли, сейчас много стран направляют свои усилия на внедрение у себя учетных измерителей тех стран, которые являются экономическими лидерами. Результатом этого, на наш взгляд, в ближайшее время станет унификация учетных измерителей во всех странах мира.

Трудовые измерители используются для определения количества затрат рабочего времени на выполнение тех или иных работ или производства продукции (минуты, часы, дни). Данные измерители используются при начислении оплаты труда работникам предприятия, для определения производительности труда и трудоемкости продукции, для расчета средневзвешенной численности работников.

Следует отметить, что так как и натуральные, трудовые измерители также не могут выполнять функцию обобщения.

Для обобщенного отражения наличия и движения хозяйственных средств и источников их образования, а также изменений, которые происходят при осуществлении хозяйственных процессов, используется **денежный измеритель**, который представлен национальной валютой Украины. Данный измеритель есть обобщающим по отношению как к натуральному, так и к трудовому измерителю.

Денежный измеритель используется при определении себестоимости продукции, производительности труда, финансовых результатов и рентабельности деятельности предприятия. Данный измеритель наряду с учетом широко используется в планировании и анализе деятельности предприятия.

Таким образом, использование в учете всех трех измерителей обеспечивает полное и всестороннее отражение предмета бухгалтерского учета.

Раздел 2

Предмет и метод бухгалтерского учета

В разделе рассматриваются следующие вопросы:

- 2.1. *Предмет бухгалтерского учета*
- 2.2. *Метод бухгалтерского учета*

2.1. Предмет бухгалтерского учета

Каждое предприятие, организация, учреждение как производственной, так и непроизводственной сферы созданы с целью реализации задач, которые определены в их учредительных документах.

Для реализации поставленных задач субъект хозяйствования имеет в своем распоряжении как средства труда (здания, сооружения, оборудование и т.п.), так и предметы труда (сырье, материалы, топливо и т.п.). Средства труда и предметы труда с целью контроля за их наличием и движением находят свое отображение в бухгалтерском учете. **Итак, хозяйственные средства, которыми владеет предприятие, и есть объектом бухгалтерского учета и составляют содержание его предмета.**

С помощью учета получают количественные показатели о наличии и движении материальных ценностей, денег, трудовых ресурсов и др., а также получают качественные показатели результативности осуществления хозяйственных процессов.

В свою очередь, все хозяйственные средства предприятия имеют разные источники их образования. Одни хозяйственные средства были внесены в свое время учредителями при создании предприятия, другие — приобретены за счет собственных средств или займов банков и других финансово-кредитных учреждений. Учет взносов учредителей, долговых обязательств перед кредиторами и пр. тоже находят свое отражение в бухгалтерском учете. **Исходя из этого, источники образования хозяйственных средств тоже есть одним из элементов предмета бухгалтерского учета.**

Деятельность предприятия связана с выполнением ряда хозяйственных операций. Первые направлены на обеспечение

предприятия сырьем, материалами и пр. Вторые операции связаны с производством продукции, выполнением работ и предоставлением услуг. Третьи операции обеспечивают реализацию на рынке готовой продукции, работ и услуг предприятия.

Указанные хозяйственные операции отражают процесс оборота хозяйственных средств предприятия. **Итак, можно утверждать, что оборот хозяйственных средств есть также одним из элементов предмета бухгалтерского учета.**

Подытоживая изложенное, отметим, что содержание предмета бухгалтерского учета раскрывают его многочисленные объекты. Все объекты бухгалтерского учета можно объединить в три большие группы:

I. Хозяйственные средства, которые обеспечивают полезное сотрудничество людей в процессе хозяйственной деятельности предприятия.

II. Источники образования хозяйственных средств, которые дают ответ на вопрос, за счет чего сформированы хозяйственные средства.

III. Хозяйственные процессы и их результаты, которые выражают в совокупности целесообразность и направление деятельности предприятия.

К **первой группе** объектов бухгалтерского учета относятся **хозяйственные средства**. В зависимости от видов и размещения они делятся на:

- 1) средства сферы производства;
- 2) средства сферы обращения;
- 3) средства непроизводственной сферы;
- 4) изъятые средства;
- 5) нематериальные средства.

Средства сферы производства характеризуются тем, что они принимают непосредственное участие в производстве продукции, выполнении работ или предоставлении услуг.

Средства сферы производства в зависимости от их назначения и выполняемых ими функций в процессе производства делят на **средства труда и предметы труда**.

Средства труда — это вещи, с помощью которых рабочая сила влияет на предметы труда с целью получения продукта труда. К средствам труда относятся земельные участки, здания и сооружения, машины и оборудование, транспортные средства и пр., которые создают необходимые условия для осуществления всех хозяйственных процессов.

Характерной особенностью средств труда есть то, что они принимают участие в процессе производства продолжительное время и потому не сразу, а постепенно (в виде амортизационных отчислений) переносят свою стоимость на себестоимость создаваемой на предприятии продукции.

Средства труда, за исключением малоценных и быстроизнашиваемых предметов, называются основными средствами.

Предметы труда представлены сырьем, полуфабрикатами, материалами, топливом, строительными материалами, незавершенным производством и пр. Характерным для них есть одноразовое и полное потребление в производственном цикле, которое сопровождается перенесением всей их стоимости на себестоимость создаваемой продукции.

Отдельно следует уделить внимание незавершенному производству, которое входит в состав предметов труда. Незавершенное производство представляет собой определенную сумму затрат на производство продукции, в частности средств труда (амортизация), предметов труда (сырье и т.п.), труда (заработной платы), изготовление которой на конец отчетного периода еще не завершено.

Наличие и объемы незавершенного производства зависят от продолжительности производственного цикла и организации производства. Следует отметить, что на предприятиях добывающей промышленности незавершенное производство вообще отсутствует, а на предприятиях с непрерывным циклом производства (машиностроительные, деревообрабатывающие, сельскохозяйственные) удельный вес незавершенного производства в общей сумме затрат по предприятию довольно значителен.

Следует отметить, что особое место в структуре средств сферы производства занимают земли сельскохозяйственного назначения, которые выступают и средством, и предметом труда одновременно.

Средства сферы обращения в зависимости от их функциональной роли в процессе воспроизводства делятся на: ***предметы обращения, денежные средства, средства в расчетах, средства, которые обслуживают сферу обращения.***

Предметы обращения — это готовая продукция или товары на складе, которые предназначены для реализации.

Денежные средства выступают эквивалентом как при покупке у поставщиков производственных запасов и т.п., так и при реализации готовой продукции покупателям. Они представлены

деньгами, которые находятся в кассе предприятия, на расчетном счете, а также других счетах в банке.

Средства в расчетах — это задолженность как юридических, так и физических лиц перед субъектом хозяйствования (например, задолженность покупателей за отгруженные им товары или продукцию предприятия, задолженность поставщиков по факту осуществленной в их адрес предоплаты, задолженность подотчетных лиц и т.п.). Юридические и физические лица, которые задолжали конкретному предприятию, называются его ***дебиторами***, а самая задолженность — ***дебиторской***.

К ***средствам, которые обслуживают сферу обращения***, принадлежат здания, оснащение и инвентарь фирменных магазинов, торгово-складских помещений, киосков и пр., которые находятся на балансе субъекта хозяйствования.

Средства непроизводственной сферы — это хозяйственные средства, которые не принимают участия в производстве продукции, а используются с целью обеспечения социально-культурных потребностей как работников предприятия, так и населения, которое проживает в данной местности. К средствам непроизводственной сферы относятся: здания, оборудование и инвентарь учебных заведений (училища, техникумы при заводах и фабриках и т.п.), здравоохранения (поликлиники, медицинские части, санатории и т.п.), культуры (дома культуры, спортивные комплексы, библиотеки и т.п.), жилищно-коммунального хозяйства (жилые дома, общежития и т.п.), которые находятся на балансе субъекта хозяйствования.

Изъятые средства — это средства, которые принадлежат предприятию, но не принимают участия в хозяйственном обороте. К ним относят долевое участие субъекта хозяйствования в разного рода финансовых проектах, в частности приобретенные акции, облигации, сберегательные сертификаты, векселя, казначейские обязательства и т.п.

Нематериальные средства — это хозяйственные средства, которые принадлежат предприятию, но имеют нематериальную форму. К ним относятся: патенты, ноу-хау (новые технологии производства продукции и т.п.), авторские права, торговые марки, лицензии, место на товарной или фондовой бирже, программное обеспечение для вычислительной техники и пр.

Классификация представлена хозяйственных средств за их видами и размещением приведена на рис. 2.1.

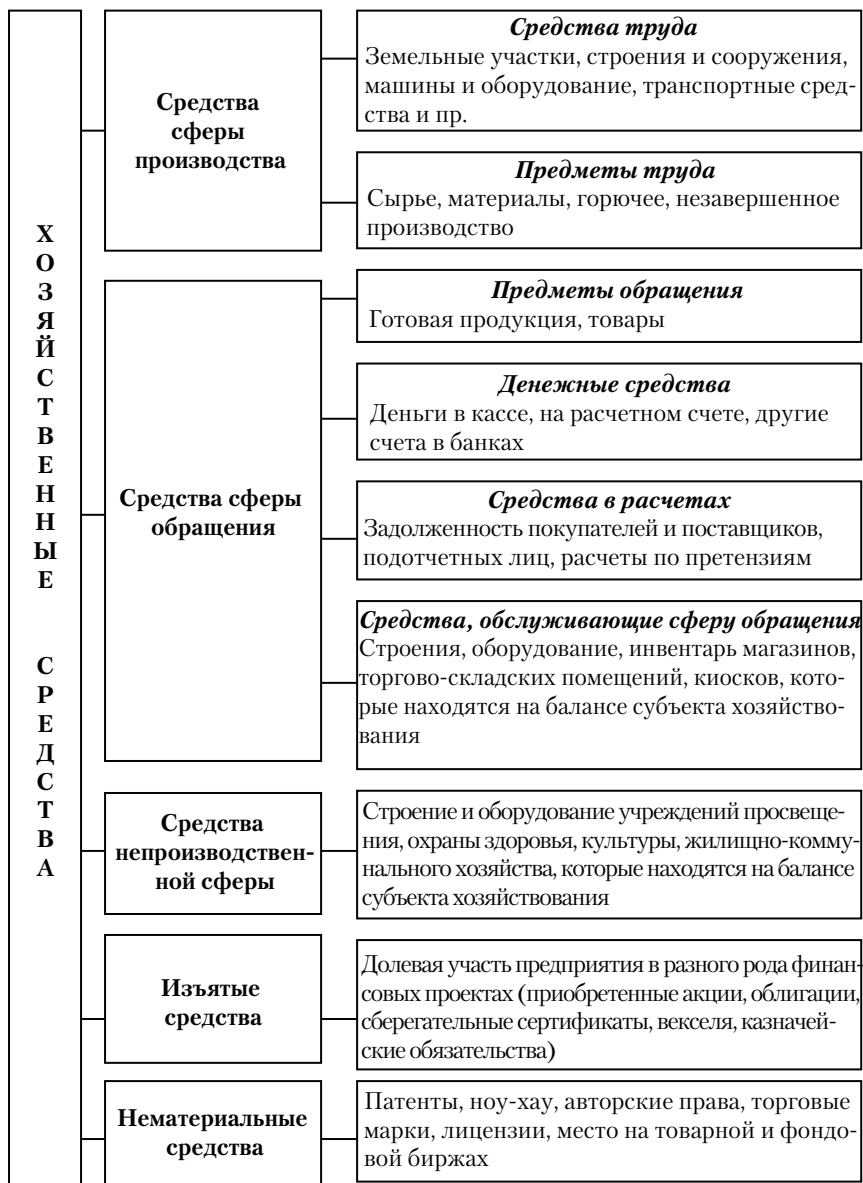


Рис. 2.1. Классификация хозяйственных средств по их видам и размещению

Ко **второй группе объектов** бухгалтерского учета относятся **источники образования хозяйственных средств**.

Исходя из того, что все хозяйственные средства имеют соответствующие источники формирования (образования), источники образования хозяйственных средств делятся на:

- 1) **собственные источники образования хозяйственных средств;**
- 2) **привлеченные источники образования хозяйственных средств.**

К собственным источникам образования хозяйственных средств принадлежат: **капитал, резервы, прибыль, бюджетное финансирование**.

Капитал — этот собственный источник образования хозяйственных средств, воплощается в активах, которые были внесены его основателями как стартовый капитал во время создания предприятия, и представляет собой стоимость имущества субъекта хозяйствования. Имущество предприятия состоит из разного рода материальных, нематериальных, а также финансовых ресурсов.

В состав **капитала** входят: *уставной капитал, паевой капитал, дополнительный капитал*.

Уставной капитал — это часть капитала, получаемая за счет совокупности вкладов в виде материальных, нематериальных или финансовых ресурсов учредителей в имущество предприятия для обеспечения деятельности хозяйствующего субъекта согласно границам, которые определены учредительными документами. Размер уставного капитала подлежит обязательной регистрации в Государственном реестре субъектов хозяйствования.

Паевой капитал — это совокупность средств физических и юридических лиц, добровольно размещенных в предприятии для осуществления его хозяйственно-финансовой деятельности. Паевой капитал обобщает информацию о суммах паевых взносов членов потребительского товарищества, сельскохозяйственного предприятия, жилищно-строительного кооператива, кредитного союза и других предприятий, которые предусмотрены учредительными документами.

Дополнительный капитал обобщает информацию о суммах, на которые стоимость реализации выпущенных акций превышает их номинальную стоимость, а также о суммах дооценки активов на стоимость необоротных активов, бесплатно полученных предприятием от других лиц и прочие виды дополнительного капитала.

Резервы являются источником средств, которые используются предприятием для покрытия в будущем возможных расходов: резервный капитал (создается в соответствии действующим законодательством и учредительными документами за счет нераспределенной прибыли), обеспечения будущих расходов и платежей (резерв на оплату отпусков работников, дополнительное пенсионное обеспечение, проведение гарантийных ремонтов реализованной продукции и пр.), страховые резервы (создают предприятия, которые в соответствии с действующим законодательством являются страховыми и в установленном порядке формируют страховые резервы).

В результате эффективной работы предприятие получает **прибыль**, которая определяется как разница между выручкой от реализации продукции, работ и услуг и затратами предприятия, а также начислением налога на прибыль. Прибыль есть источником хозяйственных средств, которая, в частности, представлена денежной наличностью в кассе и на расчетном счете предприятия. Прибыль, в свою очередь делится на: прибыль от реализации продукции, работ и услуг и прибыль от внереализационной деятельности.

К собственным источникам образования хозяйственных средств относится также **бюджетное финансирование**, которое выражается в перечислении на расчетный счет предприятия средств из бюджета, предназначенных для содержания детских учреждений, подготовки и переподготовки кадров, а также капитальных вложений по направлениям, которые определены государством как приоритетные. Капитальные вложения могут также осуществляться из стороны государства путем передачи предприятию зданий, сооружений, машин, оборудования или транспортных средств и т.п.

К привлеченным источникам образования хозяйственных средств принадлежат: **кредиты банков, кредиторская задолженность, обязательства по распределению общественного продукта**.

Кредиты банков есть источником денег на расчетном счете предприятия или расчетов с поставщиками за поставленные ими средства и предметы труда. В зависимости от сроков, на которые выдается кредит, кредиты делятся на: долгосрочные (берутся на срок больше одного года) и краткосрочные (берутся на срок до одного года). После окончания срока, на который берется кредит, он подлежит возвращению его собственнику.

Субъекты предпринимательской деятельности, перед которыми определенное предприятие имеет обязательства по расчетам (перед поставщиками и подрядчиками — за поставленные ими средства и предметы труда или выполненные работы, перед покупателями — за полученную от их предоплату за продукцию), называются **кредиторами**, а задолженность — **кредиторской**. Такая задолженность имеет широкое распространение, поскольку всегда существует расхождение в датах поставок и датах проведения оплаты между субъектами хозяйствования.

Обязательства по распределению общественного продукта делятся на задолженность: по оплате труда работникам предприятия, перед фондами социального направления (Пенсионным фондом, Фондом социального страхования и др.), перед бюджетом по налогам и другими платежам. Такие обязательства являются источником образования хозяйственных средств на протяжении времени, когда надлежащие к оплате суммы платежей уже начислены, но еще не уплачены предприятием. Примером этого есть задолженность перед работниками по оплате труда, которая возникает каждый день, а саму заработную плату работники (с учетом аванса) получают лишь два раза в месяц. В этом случае имеет место кредиторская задолженность предприятия перед своими работниками.

Классификация источников образования хозяйственных средств предприятия обобщена на рис. 2.2.

Третью группу объектов бухгалтерского учета составляют **хозяйственные процессы**.

Хозяйственный процесс представляет собой часть оборота хозяйственных средств, который состоит из определенных хозяйственных операций.

В свою очередь хозяйственная операция — это действие, которое приводит к изменениям в структуре хозяйственных средств и источников их образования. Хозяйственные операции могут быть **положительными** (оприходована готовая продукция из цеха на склад) и **отрицательными** (испорчен объект основных средств или сырье, из которого должна была изготавливаться продукция).

Хозяйственные процессы на предприятии делятся на:

- 1) **снабженческо-заготовительный;**
- 2) **производственный;**
- 3) **реализации.**



Рис. 2.2. Классификация источников образования хозяйственных средств

Все три процесса взаимосвязаны, постоянно заменяют друга друга. Благодаря этому на предприятии происходит непрерывный кругооборот хозяйственных средств.

В разных областях экономики учет хозяйственных процессов имеет свои отличительные особенности. Все определяется тем, какой вид деятельности осуществляет то или другое предприятие: торговля, производство, снабжение — сбыт, предоставления услуг и т.п.

Снабженческозаготовительный процесс предусматривает затрату предприятием определенной части денег на закупку основных средств (машин, оборудования и т.п.), производственных запасов (сырья, топлива и т.п.). Объектами бухгалтерского учета в процессе снабжения выступают затраты на приобретение средств и предметов труда (объем приобретенных предметов труда в натуральном и стоимостном выражении), затраты на этот процесс (что позволяет определить фактическую себестоимость приобретенных средств и предметов труда), а также расчетные операции с поставщиками и подрядчиками, которые возникают в процессе снабжения.

Производственный процесс составляет основную фазу оборота хозяйственных средств, в которой создаются материальные блага. В процессе производства происходит взаимодействие средств производства (средств труда, предметов труда и рабочей силы). Объектами бухгалтерского учета в процессе производства являются затраты предприятия на производство продукции (амортизация средств труда, стоимость потребленного сырья и материалов, оплата труда работников), что позволяет определить себестоимость продукции и проанализировать ее структуру.

Процесс реализации является завершающей фазой оборота хозяйственных средств, который обеспечивает восстановление и расширение производства. Он выражается в передаче выработанной готовой продукции путем куплипродажи. Результатом реализации есть получение предприятием прибыли, которая приобретает денежную форму и рассчитывается как разница между выручкой и себестоимостью реализованной продукции.

Объектами бухгалтерского учета в процессе реализации выступают: объем реализованной продукции (в натуральных и денежных измерителях), затраты, связанные с отгрузкой и сбытом продукции, расчеты с покупателями, определение финансового результата от реализации (прибыли или убытка).

Исходя из этого, можно отметить, что в бухгалтерском учете отражаются не только хозяйственные процессы, но и их результаты.

2.2. Метод бухгалтерского учета

Для изучения состояния и использования имеющихся на предприятии хозяйственных средств, источников их формирования и хозяйственных процессов в бухгалтерском учете применяются разные способы.

Совокупность способов и приемов, с помощью которых обеспечивается сплошное, взаимосвязанное и объективное отражение объектов учета в системе бухгалтерского учета, представляет собой **метод бухгалтерского учета**, который состоит из четырех пар элементов, в частности таких как:

- 1) **документация и инвентаризация;**
- 2) **оценка и калькуляция;**
- 3) **счета и двойная запись;**
- 4) **баланс и отчетность.**

Документация представляет собой способ сплошного и непрерывного отражения объектов бухгалтерского учета (хозяйственных средств, источников образования хозяйственных средств, а также хозяйственных процессов) путем использования бухгалтерских документов. Следует отметить, что бухгалтерский документ является письменным свидетельством осуществления хозяйственной операции, которая, в свою очередь, придает юридическую силу полученным учетным данным. Носители бухгалтерской информации могут быть как бумажные, так и магнитные (магнитные ленты, дискеты и т.п.).

Инвентаризация (от лат. *inventarium* — описание имущества) представляет собой описание фактического наличия хозяйственных средств путем измерения, взвешивания и количественного подсчета. Результаты проведенных инвентаризаций обязательно оформляют документально, что придает юридическую силу полученным данным и в дальнейшем сопоставляют с данными бухгалтерского учета. Целью проведения инвентаризаций является установление отклонений учетных данных от фактического наличия хозяйственных средств, которое может быть вызвано ошибками в учете, естественными потерями или порчей материальных ценностей, злоупотреблением материально ответственных лиц и т.п.

В результате деятельности предприятия происходят сдвиги в структуре хозяйственных средств, которые обусловлены разными хозяйственными процессами. Работа субъекта хозяйствования находит отражения как в натуральных, так и трудовых измерителях. Одним из главных способов метода бухгалтерского учета является *оценка*, которая используется для обобщенного отражения имеющихся хозяйственных средств и осуществляемых хозяйственных процессов в едином денежном измерителе, универсальном для осуществления разного рода сравнений и проведения анализа.

Следует отметить, что финансовая отчетность предприятий и организаций показывается лишь в денежном измерителе, даже имеющаяся иностранная валюта находит оценку в балансе в национальной денежной единице, которая определяется по курсу Национального банка Украины.

Калькуляция представляет собой способ накопления затрат с целью определения себестоимости продукции, работ и услуг как в целом по предприятию, так и по его подразделением в частности. Калькуляция является базой для определения цен на продукцию, работы или услуги субъекта хозяйствования.

Для отражения наличия изменений, которые происходят в структуре хозяйственных средств и источников их образования, отражения хозяйственных процессов и результатов их осуществления в бухгалтерском учете используют бухгалтерские счета.

Итак, *счета* бухгалтерского учета являются способом текущего группирования и обобщения в процессе работы предприятия экономически однородных объектов учета, которые оформлены соответствующими документами.

Документы являются основанием для записей по счетам, которые открываются на каждый объект бухгалтерского учета в частности. В результате, информация, которая собирается на счетах, детально характеризует изменения, которые произошли с отдельными объектами бухгалтерского учета.

Деятельность каждого предприятия сопровождается изменениями, которые происходят в структуре хозяйственных средств и источников их образования. Особенность этих изменений состоит в том, что они находят отражение: в двух видах хозяйственных средств; в двух видах источников хозяйственных средств; в одном виде средств и одном виде источников одновременно. Такое отражение имеет название двойная запись. *Двойная запись* — это принцип отражения хозяйственных операций

на двух бухгалтерских счетах в одной и той же сумме, которая обуславливает равенство изменений, которые в них происходят.

Примером двойной записи может стать приобретение основных средств за счет денежных средств. Как следствие, на счете основных средств произойдет увеличение, а на счете денежных средств — уменьшение одновременно на одну и ту же сумму. Примером двойной записи может стать увеличение уставного капитала предприятия за счет полученной прибыли. В этой ситуации также произойдет увеличение по счету уставного капитала и уменьшение по счету прибылей одновременно на одну и ту же сумму.

Баланс представляет собой способ обобщенного группирования и отражение хозяйственных средств и источников их образования в денежной оценке на определенную дату. Особенностью бухгалтерского баланса является равенство между общей стоимостью хозяйственных средств и источниками их образования. Следует отметить, что такое равенство фактически сохраняется после осуществления любой хозяйственной операции.

Для контроля выполнения планов и задач, достижения определенных экономических параметров деятельности предприятия после окончания определенного учетного периода (месяц, квартал, полугодие, девять месяцев или год), кроме балансов, используют и другие формы отчетности: “Отчет о финансовых результатах” (форма № 2), “Отчет о движении денежных средств” (форма № 3), “Отчет о собственном капитале” (форма № 4).

Отчетность — это определенная система утвержденных Министерством финансов Украины по согласованию с Государственным комитетом статистики Украины отчетных форм, в которых находит отражение совокупность взаимосвязанных показателей, которые отражают результаты работы субъектов хозяйственной деятельности за определенный период и представляют собой завершающий этап бухгалтерского учета.

Следует отметить, что составные метода бухгалтерского учета тесно связаны между собой и взаимодополняют друг друга и лишь в комплексном взаимодействии разрешают в полном объеме отразить все элементы предмета бухгалтерского учета.

Раздел 3

Бухгалтерский баланс

В разделе рассматриваются следующие вопросы:

- 3.1. Назначение и построение бухгалтерского баланса*
- 3.2. Изменения в балансе, вызванные хозяйственными операциями*

3.1. Назначение и построение бухгалтерского баланса

Основой непрерывной деятельности каждого предприятия является производственный потенциал и положительные результаты его работы, которые выражаются в эффективности использования всех его средств, а конкретнее в размере полученной прибыли после окончания отчетного периода. Универсальной формой отчетности, которая показывает достижения предприятия за определенный промежуток времени, есть бухгалтерский баланс.

Бухгалтерский баланс представляет собой способ экономического группирования и обобщенного отражения в денежном измерителе имеющихся хозяйственных средств и источников их образования на определенную дату. Особенностью бухгалтерского баланса является равенство между общей стоимостью хозяйственных средств и источников их образования.

Информация, которая находит свое отражение в бухгалтерском балансе предприятия, является очень важной как для внутренних ее потребителей (учредителей, партнеров по бизнесу) для принятия определенных управленческих решений, так и для внешних потребителей (налоговых органов, банков, акционеров, инвесторов, других кредиторов и пр.) для оценки платежеспособности предприятия, риска осуществления финансовых инвестиций или приобретения на фондовом рынке тех или иных ценных бумаг.

Форму бухгалтерского баланса, а также инструкцию относительно его составления разрабатывает и утверждает Министерство финансов Украины по согласованию с Государственным

комитетом статистики Украины. Бухгалтерские балансы, как правило, бывают месячные, квартальные, полугодовые, девяти-месячные и годовые.

Для отдельного отражения в балансе хозяйственных средств и источников их образования баланс строится в виде двусторонней таблицы. Левая часть баланса, в которой отражаются хозяйственные средства, — называется **активом**, а правая, в которой отражаются источники образования хозяйственных средств, — **пассивом**. При условии, что левая часть баланса есть активом, а права — пассивом, форма баланса называется **горизонтальной**. Есть страны, в частности Япония и др., где актив и пассив размещаются в колонке один за другим. Такая форма баланса называется **вертикальной**.

Как хозяйственные средства, так и источники их образования в балансе показываются в разрезе статей. Итак, **статья баланса** — это составная часть актива или пассива баланса, которая представляет собой отражение в денежном измерителе совокупности однородных видов хозяйственных средств или источников их образования. Так, в активе баланса являются такие статьи, как “Основные средства”, “Производственные запасы”, “Готовая продукция”, “Денежные средства в национальной валюте” и др., а в пассиве — статьи “Уставной капитал”, “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”, “Краткосрочные кредиты банков” и др.

В упрощенном виде бухгалтерский баланс можно показать с помощью табл. 3.1.

Таблица 3.1

БАЛАНС
предприятия “Росток” на 01.01.2002 года

Актив	Сумма, грн	Пассив	Сумма, грн
Основные средства	280 000	Уставной капитал	200 000
Производственные запасы	14 000	Прибыль	75 000
Готовая продукция	10 500	Кредиты банков	23 000
Касса	1000	Задолженность перед поставщиками	19 200
Расчетный счет	11 700		
Баланс	317 200	Баланс	317 200

Как видно из представленного баланса, итоги по активу и пассиву равны между собой. Это обусловлено тем, что хозяйственные средства, которые показаны в активе, отвечают в сумме источникам их образования, которые показаны в пассиве. Этим и объясняется название самого баланса, что означает непосредственно равновесие.

Раздел баланса — это совокупность статей актива или пассива бухгалтерского баланса, которые объединены в экономически однородные группы хозяйственных средств и источников их образования. За основу для группирования статей баланса в разделе взята экономическая классификация хозяйственных средств и источников их образования.

Особенностью бухгалтерского баланса есть содержание информации о хозяйственных средствах и источниках их образования как на начало отчетного периода (к началу года), так и на конец отчетного периода (квартала, полугодия, девяти месяцев, года). Сопоставляя по каждой статье данные к началу года и на конец отчетного периода, определяют изменения, которые произошли на протяжении этого времени.

Нормативным документом, который определяет содержание и форму Баланса и общие требования к раскрытию его статей, является Положение (стандарт) бухгалтерского учета 2 “Баланс”, который был утвержден Министерством финансов Украины 31 марта 1999 года за № 87.

Стандартом определено, что нормы этого Положения (стандарта) применяются к балансам предприятий, организаций и других юридических лиц всех форм собственности (кроме банков и бюджетных учреждений).

Согласно вышеуказанному стандарту **Актив Баланса включает три раздела:**

- I. Необратимые активы.
- II. Оборотные активы.
- III. Затраты будущих периодов.

Пассив Баланса состоит из пяти разделов:

- I. Собственный капитал.
- II. Обеспечение следующих затрат и платежей.
- III. Долгосрочные обязательства.
- IV. Текущие обязательства.
- V. Доходы будущих периодов.

Итак, рассмотрим статьи актива и пассива Баланса.

Актив Баланса

I раздел Актива Баланса “Необратимые активы”

В статье “**Нематериальные активы**” отражается стоимость объектов, которые отнесены к составу нематериальных активов в соответствии с соответствующими Положениями (стандартами). В этой статье приводится отдельно первичная и остаточная стоимость нематериальных активов, а также начисленная в установленном порядке сумма износа. Остаточная стоимость определяется как разница между первичной стоимостью и суммой износа, которая приводится в скобках.

В статье “**Незавершенное строительство**” приводится стоимость незавершенного строительства (включая оборудование для монтажа), что осуществляется для собственных потребностей предприятия, а также авансовые платежи для финансирования такого строительства.

В статье “**Основные средства**” приводится стоимость собственных и полученных на условиях финансового лизинга объектов и арендованных целостных имущественных комплексов, которые отнесены к составу основных средств в соответствии с соответствующими Положениями (стандартами). В этой статье также приводится стоимость других необратимых материальных активов.

В этой статье приводится отдельно первичная (переоцененная) стоимость, сумма износа основных средств и их остаточная стоимость. В итог Баланса включается остаточная стоимость, которая определяется как разница между первичной (переоцененной) стоимостью основных средств и суммой их износа на дату Баланса.

В статье “**Долгосрочные финансовые инвестиции**” отражаются финансовые инвестиции на период больше одного года, а также все инвестиции, которые не могут быть свободно реализованы в любой момент. В этой статье выделяются финансовые инвестиции, которые в соответствии с соответствующим Положением (стандартами) учитываются методом участия в капитале.

В статье “**Долгосрочная дебиторская задолженность**” показывается задолженность физических и юридических лиц, которая не возникает в ходе материального операционного цикла и будет погашена после двенадцати месяцев с даты Баланса.

В статье **“Отсроченные налоговые активы”** отражается сумма налога на прибыль, которая подлежит возмещению в следующих периодах вследствие временного различия между учетной и налоговой базой оценки.

В статье **“Другие необоротные активы”** приводятся суммы необоротных активов, которые не могут быть включены в приведенные выше статьи раздела **“Необоротные активы”**. Кроме гудвилла и отрицательного гудвилла, которые возникают при приобретении.

II раздел Актива Баланса “Оборотные активы”

В статье **“Производственные запасы”** показывается стоимость запасов сырья, основных и дополнительных материалов, топлива, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, запасных частей, тары, строительных материалов и других материалов, предназначенных для потребления в ходе нормального операционного цикла.

В статье **“Скота на выращивании и откорме”** отражается стоимость: взрослых животных, выбракованных из основного стада для реализации, и молодняка.

В статье **“Незавершенное производство”** приводятся затраты на незавершенное производство и незавершенные работы (услуги).

В статье **“Готовая продукция”** показываются запасы изделий на складе, обработка которых закончена и которые прошли испытание, прием, укомплектованы в соответствии с условиями договоров с заказчиками и отвечают техническим требованиям и стандартам. Продукция, которая не отвечает приведенным требованиям (кроме брака), и работы, не приняты заказчиком, показываются в составе незавершенного производства.

В статье **“Товары”** показывается стоимость товаров, которые приобретены предприятиями для последующей продажи.

В статье **“Векселя получены”** показывается задолженность покупателей, заказчиков и других дебиторов за отгруженную продукцию (товары), выполненные работы и предоставленные услуги, которые обеспечены векселями.

В статье **“Дебиторская задолженность за товары, работы, услуги”** отражается задолженность покупателей или заказчиков за предоставленные им продукцию, товары, работы или услуги (кроме задолженности, которая обеспечена векселем). В итог Ба-

ланса включается чистая реализационная стоимость, которая определяется путем вычитания из дебиторской задолженности резерва сомнительных долгов.

В статье **“Дебиторская задолженность по расчетам с бюджетом”** показывается дебиторская задолженность финансовых и налоговых органов, а также переплата за налогами, зборами и другими платежами в бюджет.

В статье **“Дебиторская задолженность выданным авансом”** показывается сумма авансов, предоставленных другим предприятиям в счет следующих платежей.

В статье **“Дебиторская задолженность по начисленным доходам”** показывается сумма начисленных дивидендов, процентов, роялти и т.п., которые подлежат поступлению.

В статье **“Дебиторская задолженность по внутренним расчетам”** показывается задолженность связанных сторон и дебиторская задолженность из внутриведомственных расчетов.

В статье **“Другая текущая дебиторская задолженность”** показывается задолженность дебиторов, которая не может быть включена в другие статьи дебиторской задолженности и которая отражается в составе оборотных активов.

В статье **“Текущие финансовые инвестиции”** отражают финансовые инвестиции на срок, не превышающий один год, которые могут быть свободно реализованы в любой момент (кроме инвестиций, которые являются эквивалентами денежных средств).

В статье **“Денежные средства и их эквиваленты”** отражаются средства в кассе, на текущих и других счетах в банках, которые могут быть использованы для текущих операций, а также эквиваленты денежных средств. В этой статье отдельно приводятся средства в национальной и иностранной валютах. Средства, которые нельзя использовать для операций на протяжении одного года, начиная с даты Баланса или на протяжении операционного цикла вследствие ограничений, необходимо исключить из состава оборотных активов и отражать как необоротные активы.

В статье **“Другие оборотные активы”** отражаются суммы оборотных активов, которые не могут быть включены приведенные выше статьи раздела “Оборотные активы”. В этой статье представляется, в частности, сальдо субсчетов 331 “Денежные документы в национальной валюте”, 332 “Денежные документы в иностранной валюте”.

III раздел актива Баланса “Затраты будущих периодов” (статьи отсутствуют)

В составе затрат будущих периодов отражаются затраты, которые имели место на протяжении текущего или предыдущих отчетных периодов, но принадлежат к следующим отчетным периодам.

Пассив Баланса

I раздел пассива Баланса “Собственный капитал”

В статье “**Уставной капитал**” приводится зафиксированная в учредительных документах общая стоимость активов, которые являются взносом собственников (участников) в капитал предприятия.

В статье “**Паевой капитал**” приводится сумма паевых взносов членов союзов и других предприятий, предусмотренная учредительными документами.

В статье “**Дополнительный вложенный капитал**” акционерные общества показывают сумму, на которую стоимость реализации выпущенных акций превышает их номинальную стоимость.

В статье “**Другой дополнительный капитал**” отражается сумма дооценки необоротных активов, стоимость необоротных активов, бесплатно полученных предприятием от других юридических и физических лиц, и прочие виды дополнительного капитала. Иные предприятия отображают в этой статье сумму капитала, который вложен учредителями сверх статутного капитала.

В статье “**Резервный капитал**” приводится сумма резервов, созданных в соответствии с действующим законодательством или учредительными документами за счет нераспределенной прибыли предприятия.

В статье “**Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)**” отражается или сумма прибыли, реинвестированная в предприятие, или сумма непокрытого убытка. Сумма непокрытого убытка приводится в скобках и вычитается при определении итога собственного капитала.

В статье “**Неоплаченный капитал**” отражается сумма задолженности собственников (участников) за взносами в уставной капитал. Эта сумма приводится в скобках и высчитывается при определении итога собственного капитала.

В статье **“Изъятый капитал”** хозяйственные общества отражают фактическую себестоимость акций собственной эмиссии или доли, выкупленной обществом у его участников. Сумма изъятого капитала приводится в скобках и подлежит вычитанию при определении итога собственного капитала.

II раздел Пассива Баланса “Обеспечение по следующим затратам и платежам”

В составе обеспечения по будущим затратам и платежам отражаются начисленные в отчетном периоде будущие затраты и платежи (затраты на оплату будущих отпусков, гарантийные обязательства и т.п.), величина которых на дату составления Баланса может быть определена только путем предыдущих (прогнозных) оценок, а также остатки средств целевого финансирования и целевых поступлений, полученных из бюджета и других источников.

Предприятия, которые согласно законодательства являются страховщиками, во вписываемом рядке 415 представляют сумму страховых резервов, во вписываемом рядке 416 представляют в скобках сумму частей перестраховщиков в страховых резервах, разницы между которыми включается в итог раздела баланса.

Предприятия, которые осуществляют деятельность по выпуску и проведению лотерей на территории Украины, во вписываемом рядке 417 представляют остаток сформированного призового фонда, который подлежит выплате победителям лотереи согласно оглашенных условий ее выпуска и проведения, во вписываемом рядке, 418 представляется остаток сформированного резерва на оплату джек-пота, не обеспеченного оплатой участия в лотерее.

III раздел Пассива Баланса “Долгосрочные обязательства”

В статье **“Долгосрочные кредиты банков”** приводится сумма задолженности предприятия банкам по полученным от них займам, которая не является текущим обязательством.

В статье **“Другие долгосрочные финансовые обязательства”** приводится сумма долгосрочной задолженности предприятия относительно обязательства по привлечению заемных средств (кроме кредитов банков), на которые начисляются проценты.

В статье **“Отсроченные налоговые обязательства”** приводится сумма налогов на прибыль, которая подлежит уплате в будущих периодах вследствие временной разницы между учетной и налоговой базами оценки.

В статье **“Другие долгосрочные обязательства”** приводится сумма долгосрочных обязательств, которые не могут быть включены в другие статьи раздела **“Долгосрочные обязательства”**.

IV раздел Пассива Баланса “Текущие обязательства”

В статье **“Краткосрочные кредиты банков”** отражается сумма текущих обязательств предприятия перед банками по полученным от них займам.

В статье **“Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам”** приводится сумма долгосрочных обязательств, которая подлежит погашению на протяжении двенадцати месяцев с даты Баланса.

В статье **“Векселя выданы”** приводится сумма задолженности, на которую предприятие выдало векселя на обеспечение поставок (работ, услуг) поставщиков, подрядчиков и других кредиторов.

В статье **“Кредиторская задолженность за товары, работы, услуги”** показывается сумма задолженности поставщикам и подрядчикам за материальные ценности, выполненные работы и полученные услуги (кроме задолженности, обеспеченной векселями).

В статье **“Текущие обязательства за полученными авансами”** отражается сумма авансов, полученных от других лиц в счет последующих поставок продукции, выполнения работ (услуг).

В статье **“Текущие обязательства по расчетам с бюджетом”** показывается задолженность предприятия по всем видам платежей в бюджет, включая налоги с работников предприятия.

В статье **“Текущие обязательства по внебюджетным платежам”** приводится задолженность по взносам во внебюджетные фонды, предусмотренные действующим законодательством.

В статье **“Текущие обязательства по страхованию”** отражается сумма задолженности по отчислениям в Пенсионный фонд, на социальное страхование, страхование имущества предприятия и индивидуальное страхование его работников.

В статье **“Текущие обязательства по расчетам по оплате труда”** отображается задолженность предприятия по оплате труда, включая депонированную заработную плату.

В статье **“Текущие обязательства по расчетам с участниками”** отражается задолженность предприятия его участниками (учредителями), связанная с распределением прибыли (дивиденды и т.п.) и формирования уставного капитала.

В статье **“Текущие обязательства по внутренним расчетам”** отражается задолженность предприятия связанным сторонам и кредиторская задолженность по внутриведомственным расчетам.

В статье **“Другие текущие обязательства”** отражаются суммы обязательств, которые не могут быть включены в другие статьи, приведенные в разделе “Текущие обязательства”.

У раздел Пассива Баланса “Доходы будущих периодов” (статьи отсутствуют)

В состав доходов будущих периодов включаются доходы, полученные на протяжении текущего или предыдущих отчетных периодов, которые относятся к следующим отчетным периодам.

Форма Баланса, утвержденного Положением (стандартом) бухгалтерского учета 2, приведена в табл. 3.2.

Результаты актива Баланса должны равняться сумме обязательств и собственного капитала. В валюту Баланса включается только остаточная стоимость основных средств (разница между первичной стоимостью и износом основных средств) и остаточная стоимость нематериальных активов (разница между первичной стоимостью и износом нематериальных активов). Оценка и дальнейшее раскрытие статей Баланса в примечаниях к финансовой отчетности осуществляется согласно с соответствующим Положениям (стандартам) бухгалтерского учета.

Таблица 3.2

Дата (год, месяц, число)		КОДЫ	
			01
Предприятие	ПО "Росток"	за ЕДРПОУ	00547038
Территория		за КОАТУУ	
Орган государственного управления		за СПОДУ	
Отрасль		за ЗКГНГ	
Вид экономической деятельности		за КВЕД	
Единица измерения:		Контрольная сумма	
тыс.грн			

Баланс

за **12 месяцев** 20 **05** г.
 Форма №1 Код по ДКУД **1801001**

Актив	Код строки	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
I. Необоротные активы			
Нематериальные активы:			
остаточная стоимость	010		
первичная стоимость	011		
износ	012		
Незаконченное строительство	020		
Основные средства:			
остаточная стоимость	030	260,0	378,0
первичная стоимость	031	300,0	420,0
износ	032	40,0	42,0
Долгострочные финансовые инвестиции:			
которые учитываются по методу участия в капитале других предприятий	040		
другие финансовые инвестиции	045		
Долгосрочная дебиторская задолженность	050		
Отстроченные налоговые активы	060		
Другие необоротные активы	070		
Гудвилл при консолидации	075		
Всего по разделу I	080	260,0	378,0
II. Оборотные активы			
Запасы:			

Продолжение таблицы 3.2

1	2	3	4
производственные запасы	100	40,0	80,0
скот на выращивании и откорме	110		
незаконченное производство	120	—	28,6
готовая продукция	130	70,0	60,2
товары	140		
Векселя получены	150		
Дебиторская задолженность по товарам, работам, услугам:			
чисто реализационная стоимость	160		
первичная стоимость	161	14,0	14,0
резерв сомнительных долгов	162		
Дебиторская задолженность по расчетам:			
по бюджету	170	—	20,0
по выданным авансам	180		
по начисленным доходам	190		
по внутренним расчетам	200	6,0	4,6
Другая текущая дебиторская задолженность	210		
Текущие финансовые инвестиции	220		
Денежные средства и их эквиваленты:			
в национальной валюте	230	386,4	465,6
в иностранной валюте	240		
другие оборотные активы	250		
Всего по разделу II	260	516,4	673,0
III. Затраты будущих периодов	270		
Баланс	280	776,4	1051,0

Пассив	Код строки	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
I. Собственный капитал			
Уставной капитал	300	290,0	290,0
Паевой капитал	310		
Дополнительный вложенный капитал	320		
Другой дополнительный капитал	330		
Резервный капитал	340		
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	350	302,0	322,0
Неоплаченный капитал	360	()	()
Изъятый капитал	370	()	()
Всего по разделу I	380	592,0	612,0

Продолжение таблицы 3.2

1	2	3	4
II. Обеспечение последующих затрат и платежей			
Обеспечение выплат персоналу	400		
Другие обеспечения	410		
Сумма страховых резервов	415		
Сумма частей перестраховщиков в страховых резервах	416		
Целевое финансирование	420		
Всего по разделу II	430		
III. Долгосрочные обязательства			
Долгосрочные кредиты банков	440		
Другие долгосрочные финансовые обязательства	450		
Отсроченные налоговые обязательства	460		
Другие долгосрочные обязательства	470		
Всего по разделу III	480		
IV. Текущие обязательства			
Краткосрочные кредиты банков	500	<i>140,0</i>	<i>200,0</i>
Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам	510		
Векселя выданы	520		
Кредиторская задолженность по товарам, работам, услугам	530	<i>24,0</i>	<i>180,0</i>
Текущие обязательства по расчетам:			
из полученных авансов	540		
по бюджету	550	—	<i>16,6</i>
из внебюджетных платежей	560		
по страхованию	570	—	<i>13,8</i>
по оплате труда	580	<i>20,4</i>	<i>28,6</i>
с участниками	590		
по внутренним расчетам	600		
Другие текущие обязательства	610		
Всего по разделу IV	620	<i>184,4</i>	<i>439,0</i>
V. Доходы будущих периодов	630		
Баланс	640	<i>776,4</i>	<i>1051,0</i>

3.2. Изменения в балансе, вызванные хозяйственными операциями

В процессе деятельности каждого предприятия как хозяйственные средства, так и источники их образования постоянно изменяются. Такие изменения происходят, в частности, под влиянием осуществляемых хозяйственных операций.

Хозяйственная операция представляет собой действие, которое приводит к изменениям в структуре хозяйственных средств и источников их образования. В свою очередь хозяйственные операции могут быть как положительными (отпущены производственные запасы со склада в производство), так и отрицательными (часть готовой продукции не отвечала техническим требованиям и была окончательно забракована).

Есть четыре типа хозяйственных операций, которые приводят к изменениям или только в структуре хозяйственных средств, или только в структуре источников образования хозяйственных средств, или в структуре хозяйственных средств и источников их образования одновременно. Если принять во внимание, что хозяйственные средства и источники их образования находят свое отражение соответственно в активе и пассиве баланса, то можно сделать вывод, что указанные типы хозяйственных операций приводят к изменениям либо в активе, либо в пассиве, или в активе и пассиве баланса одновременно.

Итак, дадим характеристику таких операций и тех изменений, к которым они приводят в бухгалтерском балансе.

Первый тип хозяйственных операций предусматривает, что изменения происходят лишь в структуре хозяйственных средств, то есть активе баланса (одна статья увеличивается, а другая уменьшается на одну и ту же сумму), но итог по активу в целом остается неизменным.

Второй тип хозяйственных операций предусматривает, что изменения происходят лишь в структуре источников хозяйственных средств, то есть пассиве баланса (одна статья увеличивается, а другая уменьшается на одну и ту же сумму), но итог по пассиву в целом остается неизменным.

Третий тип хозяйственных операций предусматривает, что происходит одновременное увеличение как хозяйственных средств (увеличение отдельных статей актива баланса), так и источников хозяйственных средств (увеличение отдельных статей

пассива баланса) на одну и ту же сумму. В целом итог и по активу, и по пассиву баланса возрастает, но в равных частях, что позволяет сохранить баланс.

Четвертый тип хозяйственных операций предусматривает, что происходит одновременное уменьшение как хозяйственных средств (уменьшение отдельных статей актива баланса), так и источников образования хозяйственных средств (уменьшение отдельных статей пассива баланса) на одну и ту же сумму. В целом итог и по активу, и по пассиву уменьшается, но в равных частях, что позволяет сохранить баланс.

Что показать изменения, которые происходят в структуре актива и пассива, составим начальный баланс на примере условного предприятия (табл. 3.3) с небольшим количеством статей и рассмотрим несколько хозяйственных операций.

Таблица 3.3

**Баланс
предприятия “Росток” (начальный)**

АКТИВ		ПАССИВ	
Название статьи	Сумма, грн	Название статьи	Сумма, грн
Основные средства	25000	Уставной капитал	20000
Производственные запасы	6000	Прибыль	11500
Незавершенное производство	2500	Кредиты банков	4000
Денежные средства в национальной валюте	5000	Задолженность по оплате труда	3000
Баланс	38500	Баланс	38500

Операция первого типа. *Отпущены со склада производственные запасы в производство для изготовления продукции на сумму 4000 грн.*

Результатом осуществления этой операции стало уменьшение в структуре актива баланса стоимости производственных запасов $(6000 - 4000) = 2000$ грн и увеличение стоимости незавершенного производства $(2500 + 4000) = 6500$ грн. Наряду с этим итог по активу баланса в целом остался неизменным, а равенство между активом и пассивом не нарушилось.

Результатом осуществления операции первого типа стали соответствующие изменения в балансе (табл. 3.4).

Таблица 3.4

**Баланс
предприятия “Росток” (после операции первого типа)**

АКТИВ		ПАССИВ	
Название статьи	Сумма, грн	Название статьи	Сумма, грн
Основные средства	25000	Уставной капитал	20000
Производственные запасы	2000	Прибыль	11500
Незавершенное производство	6500	Кредиты банков	4000
Денежные средства в национальной валюте	5000	Задолженность по оплате труда	3000
Баланс	38500	Баланс	38500

К хозяйственным операциям первого типа относятся также: оприходование готовой продукции из производства на складе, получение денег из расчетного счета в кассу, выдача денежных средств из кассы под отчет работникам предприятия и др.

Операция второго типа. Часть прибыли направлена на увеличение уставного капитала предприятия на сумму 8000 грн.

Результатом увеличения этой операции стало уменьшение в структуре пассива баланса прибыли предприятия $(11500 - 8000) = 3500$ грн и увеличение размера уставного капитала $(20000 + 8000) = 28000$ грн. Наряду с этим итог по пассиву баланса в целом остался неизменным, а равенство между активом и пассивом баланса не нарушилась.

Результатом осуществления операции второго типа стали соответствующие изменения в балансе (табл. 3.5).

Таблица 3.5

**Баланс
предприятия “Росток” (после операции второго типа)**

АКТИВ		ПАССИВ	
Название статьи	Сумма, грн	Название статьи	Сумма, грн
Основные средства	25000	Уставной капитал	28000
Производственные запасы	2000	Прибыль	3500
Незавершенное производство	6500	Кредиты банков	4000
Денежные средства в национальной валюте	5000	Задолженность по оплате труда	3000
Баланс	38500	Баланс	38500

К хозяйственным операциям второго типа относятся также: удержание из заработной платы работников суммы подоходного налога, удержание из заработной платы работников в фонды социального направления, погашение задолженности перед поставщиком за счет долгосрочного или краткосрочного кредита банка и др.

Операция третьего типа. *Получен на расчетный счет предприятия кредит банка в размере 5000 грн.*

Результатом осуществления этой операции стало одновременное увеличение как по активу баланса, в частности денежных средств в национальной валюте $(5000 + 5000) = 10000$ грн, так и по пассиву баланса, в частности задолженности перед банком по кредитам $(4000 + 5000) = 9000$ грн. Следует отметить, что итог как по активу, так и по пассиву возрос на одну и ту же сумму, что обеспечило равенство между активом и пассивом баланса.

Результатом осуществления операции третьего типа стали соответствующие изменения в балансе (табл. 3.6).

Таблица 3.6

**Баланс
предприятия “Росток” (после операции третьего типа)**

АКТИВ		ПАССИВ	
Название статьи	Сумма, грн	Название статьи	Сумма, грн
Основные средства	25000	Уставной капитал	28000
Производственные запасы	2000	Прибыль	3500
Незавершенное производство	6500	Кредиты банков	9000
Денежные средства в национальной валюте	10000	Задолженность по оплате труда	3000
Баланс	43500	Баланс	43500

К хозяйственным операциям третьего типа относятся также: начислено заработную плату работникам основного производства, поступили от поставщика производственные запасы, оплата за которые не была проведена, проведены начисления на заработную плату работников в фонды социального направления и включены в затраты производства и др.

Операция четвертого типа. *Выплачена из кассы предприятия задолженность перед работниками по оплате труда в размере 2200 грн.*

Результатом осуществления этой операции стало одновременное уменьшение как по активу баланса, в частности денежных средств в национальной валюте $(10000 - 2200) = 7800$ грн, так и по пассиву баланса, в частности задолженности по оплате труда перед работниками предприятия $(3000 - 2200) = 800$ грн. Следует отметить, что итог как по активу баланса, так и по пассиву уменьшился на одну и ту же сумму, что обеспечило равенство между активом и пассивом баланса.

Результатом осуществления операции четвертого типа стали соответствующие изменения в балансе (табл. 3.7).

Таблица 3.7

**Баланс
предприятия “Росток” (после операции четвертого типа)**

АКТИВ		ПАССИВ	
Название статьи	Сумма, грн	Название статьи	Сумма, грн
Основные средства	25000	Уставной капитал	28000
Производственные запасы	2000	Прибыль	3500
Незавершенное производство	6500	Кредиты банков	9000
Денежные средства в национальной валюте	7800	Задолженность по оплате труда	800
Баланс	41300	Баланс	41300

К хозяйственным операциям четвертого типа относятся также: оплата поставщикам за ранее поставленные производственные запасы, возвращение банку ранее полученного кредита, перечисление в бюджет налогов и пр.

Рассмотренные типы операций охватывают все варианты изменений в балансе. Они имеют большое значение для понимания сущности хозяйственных операций и правильного их отражения в системе бухгалтерских счетов.

Раздел 4

Система счетов бухгалтерского учета и двойная запись

В разделе рассматриваются следующие вопросы:

- 4.1. Счета бухгалтерского учета, их назначение и построение*
- 4.2. План счетов бухгалтерского учета*
- 4.3. Классификация счетов бухгалтерского учета*
- 4.4. Двойное отражение операций на счетах и его обоснованность*
- 4.5. Взаимосвязь между синтетическими счетами, субсчетами и аналитическими счетами*
- 4.6. Оборотные ведомости по синтетическим и аналитическим счетам*

4.1. Счета бухгалтерского учета, их назначение и построение

Предметом бухгалтерского учета, как отмечалось ранее, выступают хозяйственные средства, источники образования хозяйственных средств и хозяйственные процессы. Предмет учета находит свое отражение в бухгалтерских документах в хронологической последовательности.

Для управления хозяйственной деятельностью предприятия информация, которая содержится непосредственно в большом количестве в первичных учетных документах, не может быть использована без соответствующей систематизации и комплексного подсчета. Поэтому для обеспечения системного учета и контроля за хозяйственными средствами и источниками их образования, а также за осуществляемыми на предприятиях хозяйственными операциями используют бухгалтерские счета. При

этом информация из первичных учетных документов предварительно систематизируется, обобщается, а потом переносится на соответствующий счет.

Итак, **бухгалтерский счет** выступает средством группирования (обобщения) хозяйственных средств, источников их образования, а также хозяйственных процессов, которые подтверждены документально и сгруппированы по экономически однородным признакам с целью систематического контроля за изменениями в процессе деятельности предприятия.

Бухгалтерский счет представляет собой форму двусторонней таблицы: левая сторона называется **Дебет** (от лат. — *он виновен*), а правая — **Кредит** (от лат. — *он верит*). Упрощенная схема бухгалтерского счета приведена на рис. 4.1.

СЧЕТ

Дебет (Д)

Кредит (К)

Дата	№ п/п	Содержание записи (хозяйственной операции)	Сумма	Дата	№ п/п	Содержание записи (хозяйственной операции)	Сумма

Рис. 4.1. Упрощенная схема бухгалтерского счета

Совокупность всех счетов, в которых отражены хозяйственные средства, источники их образования и хозяйственные процессы, составляет **систему бухгалтерских счетов**, которая практически нашла свое отражение в Плане счетов бухгалтерского учета.

Следует отметить, что для каждой группы хозяйственных средств, источников образования хозяйственных средств и процессов в Плане счетов предусмотрен отдельный бухгалтерский счет.

В свою очередь классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию дает возможность сгруппировать счета в зависимости от того, что непосредственно на них учитывается.

В зависимости от деления бухгалтерского баланса на актив и пассив, счета бухгалтерского учета делятся на активные и

пассивные. **Активные счета** предназначены для учета хозяйственных средств, а **пассивные** — для учета источников образования хозяйственных средств. За внешним видом активные и пассивные счета не отличаются.

Бухгалтерские счета открываются на определенный период (месяц). Для открытия счетов в них записывают (вносят) начальный остаток (сальдо), используя данные баланса на начало отчетного периода. После того, как счета открыты, в них записывают соответствующие суммы по дебету и кредиту согласно осуществляемым хозяйственным операциям.

На активных счетах начальный остаток (сальдо) показывают по дебету. В свою очередь увеличения (+) хозяйственных средств показывают по дебету, а уменьшения (–) — по кредиту.

Общая сумма запасов по счетам на протяжении месяца по дебету или по кредиту называется **оборотом**. Следует отметить, что в оборот не включается начальный остаток (сальдо) по счету.

Для определения конечного остатка (сальдо) на конец месяца по активному счету необходим к начальному дебетовому остатку (сальдо) прибавит дебетовый оборот (увеличения) и вот полученной суммы отнять кредитовый оборот (уменьшения). Конечное сальдо по активному счету найдет свое отображение по дебету.

Схему активного счета и порядок осуществления за ним записей показан на рис. 4.2.

Активный счет	
Д	К
(Название счета)	
Начальный остаток (сальдо)	
Увеличения (+)	Уменьшения (–)
Оборот (+)	Оборот (–)
Конечный остаток (сальдо)	

Рис. 4.2. Схема активного счета

Порядок осуществления записей по активному счету рассмотрим на примере счета “Касса” (рис. 4.3). Начальный остаток (сальдо) по счету “Касса” составил **3000 грн**. На протяжении периода состоялись следующие операции: 1) получены деньги в кассу из расчетного счета — 4000 грн, 2) выплачена из кассы за-

рабочая плата работникам – 2500 грн, 3) возвращена в кассу задолженность подотчетных лиц – 300 грн. Как следствие, оборот по дебету составил $(4000 + 300) = 4300$ грн, оборот по кредиту – 2500 грн, а сальдо конечное $(3000 + 4300 - 2500) = 4800$ грн.

Д	Касса	К
Сальдо изначальное = 3000		
1) увеличения (+) 4000		
3) увеличения (+) 300		2) уменьшения (-) 2500
Оборот (+) = 4300		Оборот (-) = 2500
Сальдо конечное = 4800		

Рис. 4.3. Схема хозяйственных операций по счету “Касса”

На пассивных счетах начальный остаток (сальдо) отмечает по кредиту. В свою очередь увеличение (+) источников хозяйственных средств показывают по кредиту, а уменьшение (-) – по дебету.

Для определения конечного остатка (сальдо) на конец месяца по пассивному счету необходимо к начальному кредитовому остатку (сальдо) прибавить кредитовый оборот (увеличение) и от полученной суммы отнять дебетовый оборот (уменьшение). Конечное сальдо по пассивному счету найдет свое отражение по кредиту.

Схема пассивного счета и осуществление по нему записей показана на рис. 4.4.

Пассивный счет	
Д	К
(Название счета)	
	Изначальный остаток (сальдо)
Уменьшения (-)	Увеличения (+)
Оборот (-)	Оборот (+)
	Конечный остаток (сальдо)

Рис. 4.4. Схема пассивного счета

Порядок осуществления записей по пассивному счету рассмотрим на примере счета “Краткосрочные займы” (рис. 4.5). Начальный остаток (сальдо) по счету “Краткосрочные займы”

составил **10000 грн.** На протяжении периода состоялись следующие операции: 1) получен краткосрочный заем в банке на сумму 5000 грн; 2) погашена банковская задолженность по ссудам на сумму 12000 грн; 3) погашена задолженность перед поставщиком за счет займа банка на сумму 4000 грн. Как следствие, оборот по дебету составил **12000 грн**, оборот по кредиту (5000 + + 4000) = **9000 грн**, а сальдо конечное (**10000 + 9000 – 12000**) = **= 7000 грн.**

Краткосрочные займы

Д	К
	Сальдо изначальное = 10 000
2) уменьшение (-) 12 000	1) увеличение (+) 5000
	3) увеличение (+) 4000
Оборот (-) = 12 000	Оборот (+) = 9000
	Сальдо конечное = 7000

Рис. 4.5. Схема хозяйственных операций по счету
“Краткосрочные займы”

Кроме активных и пассивных счетов в бухгалтерском учете есть счета, которым присущи свойства и активных, и пассивных счетов одновременно. Такие счета называются **активнопассивными**, которые в свою очередь делятся на: 1) счета с односторонним сальдо, 2) счета с двусторонним сальдо (по дебету и кредиту одновременно). К таким счетам, как правило, относятся счета, через которые осуществляются расчеты предприятия с разными дебиторами и кредиторами, в частности, такие как: “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”, “Расчеты по налогам и платежам”, “Расчеты с разными дебиторами” и пр.

Следует отметить, что на активнопассивных счетах сальдо начальное может быть на одной стороне счета, а сальдо конечное может быть выведено на другой стороне. Как следствие, в начале месяца счет может быть активным, а в конце — пассивным.

Что касается кредиторской задолженности, то на активнопассивном счете она возрастает по кредиту, а уменьшается по дебету; дебиторская задолженность — наоборот: по дебету возрастает, а по кредиту уменьшается.

Для того чтобы вывести конечный остаток (сальдо) по активно пассивному счету с односторонним сальдо, необходимо к начальному остатку прибавить сумму оборота с той стороны счета, где было указано начальное сальдо и отнять оборот с другой стороны счета. Если полученная сумма больше нуля (со знаком плюс), – то конечный остаток (сальдо) будет находиться на той стороне, где было начальное сальдо, а если полученная сумма меньше нуля (со знаком минус), то конечный остаток (сальдо) будет находиться на другой стороне по сравнению с начальным сальдо.

Схема активнопассивного счета и порядок осуществления по нему записей показана на рис. 4.6.

Активно-пассивный счет	
Д	К
(Название счета)	
Изначальный остаток (сальдо)	
или дебетовый - наличие дебиторской задолженности	или кредитовый – наличие кредиторской задолженности
Увеличение дебиторской задолженности (+)	Увеличение кредиторской задолженности (+)
Уменьшение кредиторской задолженности (–)	Уменьшение дебиторской задолженности (–)
Оборот	Оборот
Конечный остаток (сальдо)	
или дебетовый	или кредитовый

Рис. 4.6. Схема активно-пассивного счета

Порядок осуществления записей по активнопассивному счету рассмотрим на примере счета “Счета с поставщиками и подрядчиками” (рис. 4.7). Начальный кредитовый остаток (сальдо) по счету “Счета с поставщиками и подрядчиками” (задолженность поставщику за поставленные производственные запасы) составил 8000 грн. На протяжении периода состоялись следующие операции: 1) поступили от поставщика производственные запасы на сумму 2000 грн (увеличение кредиторской задолженности), 2) оплачена поставщику за ранее поставленные производственные запасы в размере 10000 грн (уменьшение кредиторской задолженности), 3) проведена предоплата поставщику в размере 4000 грн за поставку производственных запасов в будущем (увеличение дебиторской задолженности).

Расчеты с поставщиками и подрядчиками

Д	К
	Сальдо изначальное = 8000
	1) увеличение (+) 2000
2) уменьшение (-) 10000	
3) увеличение (+) 4000	
Оборот = 14000	Оборот = 2000
Сальдо конечное = 4000	

Рис. 4.7. Схема хозяйственных операций по счету
“Расчеты с поставщиками и подрядчиками”

Как следствие, оборот по дебету составил **14 000 грн**, по кредиту — **2000 грн**, а сальдо конечное **(8000 + 2000 – 14000) = – 4000 грн (4000 грн — сальдо конечное дебетовое)**.

Решение данного примера показало типичные изменения, которые могут происходить на активнопассивном счете и как это может отразиться на итогах по счету в результате.

Следует отметить, что по активным счетам и сальдо начальное, и сальдо конечное найдут свое отражение лишь в активе баланса. Аналогичная ситуация будет и с пассивными счетами, где и сальдо начальное, и сальдо конечное будут находиться в пассиве баланса. Что же касается активнопассивных счетов, то следует отметить, что сторона баланса, в которой будут находиться конечные сальдо по таким счетам, не может быть предусмотрена в силу специфики отражения на них тех или других хозяйственных операций.

4.2. План счетов бухгалтерского учета

Исходя из реалий реформирования в стране экономических отношений, изменения форм собственности, а также учитывая то, что одним из наиболее важных элементов системы бухгалтерского учета являются бухгалтерские счета, Приказом Министерства финансов Украины от 30.11.1999 г. № 291 были утверждены новый “План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и органи-

заций” и Инструкция о применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций.

Следует отметить, что План счетов разработан с учетом общепризнанных приемов и международных стандартов учета относительно обеспечения руководителей необходимой информацией для осуществления управленческих функций, предоставления информации акционерам и другим бизнесовым партнерам, а также составления налоговой и статистической отчетности предприятия.

Инструкция о применении Плана счетов устанавливает назначение и порядок ведения счетов бухгалтерского учета для обобщения методом двойной записи информации о наличии и движении активов, капитала, обязательств и факты финансово-хозяйственной деятельности предприятий, организаций и других юридических лиц (кроме банков и бюджетных учреждений) независимо от форм собственности, организационно-правовых форм и видов деятельности, а также выделенных на отдельный баланс филиалов, отделений и других обособленных подразделений юридических лиц (далее — предприятия). Ведение внебалансовых счетов осуществляется по простой системе (без применения метода двойной записи).

План счетов бухгалтерского учета является перечнем счетов и схем регистрации, на которых находят отражение хозяйственные средства, источники хозяйственных средств, а также хозяйственные операции, которые осуществляются на предприятии. В нем за десятичной системой приведены коды (номера) и наименования синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка). Первой цифрой кода определен класс счетов, второй — номер синтетического счета, третьей — номер субсчета. Континирование документов первичного учета, ведение регистров бухгалтерского учета осуществляется с применением, по меньшей мере, кода класса и кода синтетического счета.

Новые синтетические счета могут вводиться в План счетов Министерством финансов Украины за соответствующими ходатайствами относительно бухгалтерского учета специфических операций.

Субсчета используются предприятиями, исходя из потребностей управления, контроля, анализа и отчетности и могут ими дополняться посредством введения новых субсчетов (счетов

второго, третьего порядков) с сохранением кодов (номеров) субсчетов этого Плана счетов. Порядок ведения аналитического учета и корреспонденции счетов, который не приведен в Инструкции, устанавливается предприятием, исходя из положений (стандартов) бухгалтерского учета, других нормативно правовых актов бухгалтерского учета и управленческих потребностей.

Инструкция по применению Плана счетов направлена на обеспечение единства отражения однородных по смыслу хозяйственных операций на соответствующих синтетических счетах и субсчетах. В Инструкции приведена краткая характеристика и назначение синтетических счетов и субсчетов, типичная схема регистрации и группирования информации в хозяйственных операциях (корреспонденция счетов первого порядка).

Счета классов 0–7 есть обязательными для всех предприятий.

Счета класса 9 “Затраты деятельности” ведутся всеми предприятиями, кроме субъектов малого предпринимательства, а также других организаций, деятельность которых не направлена на ведение коммерческой деятельности, с открытием по собственному решению счетов класса 8 “Затраты за элементами”.

Малые предприятия и другие организации, деятельность которых не направлена на ведение коммерческой деятельности, могут вести бухгалтерский учет затрат с использованием только счетов класса 8 “Затраты за элементами” или в порядке, приведенном в предыдущем абзаце.

Бухгалтерский учет на субсчетах ведется в аналитическом разрезе с требованием обеспечить количественно-суммовую и качественную (марка, сорт, размер и пр.) информацию о наличии и движении объектов бухгалтерского учета на соответствующем синтетическом счете класса 1 “Необоротные активы”, 2 “Запасы” и 0 “Внебалансовые счета”. Предприятия розничной торговли, которые применяют метод оценки товаров по цене продажи, могут вести аналитический учет товаров в суммовом выражении.

КЛАСС 1. НЕОБОРАТИМЫЕ АКТИВЫ

Счета этого класса предназначены для обобщения информации о наличии и движении основных средств, других необоротных материальных активов, нематериальных активов, долгосрочных финансовых инвестиций, капитальных инвестиций, долгосрочной дебиторской задолженности и других необоротных активов, а также износа необоротных активов.

КЛАСС 2. ЗАПАСЫ

Счета этого класса предназначены для обобщения информации о наличии и движении принадлежащих предприятию предметов труда, которые предназначены для обработки, переработки, использования в производстве и для хозяйственных нужд, а также средств труда, которые предприятие включает в состав малоценных и быстроиспользуемых предметов.

Материальные ценности, которые приняты предприятием на ответственное хранение, переработку (давальческое сырье), комиссию, учитываются на счетах класса 0 “Внебалансовые счета”.

КЛАСС 3. СРЕДСТВА, РАСЧЕТЫ И ПРОЧИЕ АКТИВЫ

Счета этого класса предназначены для обобщения информации о наличии и движении денежных средств (в национальной и иностранной валюте в кассах, на расчетных (текущих), валютных и других счетах в банках), денежных документов, полученных краткосрочных векселей и финансовых инвестиций, дебиторской задолженности, резерва сомнительных долгов и затрат будущих периодов.

КЛАСС 4. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЕСПЕЧЕНИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Счета этого класса предназначены для обобщения информации о состоянии и движении средств собственного капитала — уставного, паевого, дополнительных, резервных, изъятых, неполаченного, а также нераспределенных прибылей (непокрытых убытков), целевых поступлений, обеспечений будущих затрат и платежей, страховых резервов.

КЛАСС 5. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

Счета этого класса предназначены для учета данных и обобщения информации о задолженности предприятия банкам по полученным от них кредитам, которая не является текущим обязательством (задолженность, которая не подлежит погашению на протяжении операционного цикла предприятия или на протяжении двенадцати месяцев с даты баланса); задолженности предприятия относительно обязательств с привлечением заемных средств (кроме кредитов банков), на которые начисляются

проценты; сумме налога на прибыль, что подлежат уплате в будущих периодах вследствие временной разницы между учетной и налоговой базами оценки; задолженности за выданными долгосрочными векселями и распространенными облигациями.

Долгосрочные обязательства отражаются на счетах бухгалтерского учета, если их оценка может быть достоверно определена и существует вероятность уменьшения экономических выгод в будущем вследствие их погашения.

КЛАСС 6. ТЕКУЩИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

Счета этого класса предназначены для учета данных и обобщения информации об обязательствах, которые будут погашены в обычном ходе операционного цикла предприятия или должны быть погашены на протяжении двенадцати месяцев с даты баланса.

На счетах этого класса ведется учет краткосрочных займов, долгосрочных обязательств, которые стали текущей задолженностью со сроком погашения на дату баланса не больше двенадцати месяцев, краткосрочных векселей выданных, расчетов с поставщиками и подрядчиками, расчетов по налогам и платежам, расчетов по страхованию, расчетов по оплате труда, расчетов с участниками, а также других расчетов и операций, доходов будущих периодов.

На отдельных субсчетах синтетических счетов 63, 64, 65, 68 сальдо на конец месяца может быть не только кредитовым, но и дебетовым. Такие показатели не свертываются, а сальдо синтетического счета определяется развернуто за дебетом и кредитом как сумма соответствующего сальдо на субсчетах.

КЛАСС 7. ДОХОДЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Счета класса 7 “Доходы и результаты деятельности” предназначены для обобщения информации о доходах от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности предприятия, а также от чрезвычайных событий. Состав доходов и порядок их признания определяются соответствующими положениями (стандартами) бухгалтерского учета.

КЛАСС 8. ЗАТРАТЫ ЗА ЭЛЕМЕНТАМИ

Счета этого класса предназначены для обобщения информации о затратах предприятия на протяжении отчетного периода.

Затраты отражаются на счетах бухгалтерского учета, если их оценка может быть достоверно определена в момент убывтия актива или увеличения обязательства, которые приводят к уменьшению собственного капитала предприятия (кроме уменьшения капитала за счет его изъятия или распределения собственниками).

Основные требования к признанию, составу и оценке затрат изложены в Положении (стандарте) бухгалтерского учета 16 “Затраты”.

На счетах этого класса, кроме счета 85 “Другие затраты”, ведется учет затрат операционной деятельности по таким элементам затрат: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные мероприятия, амортизация и прочие операционные затраты.

Субъекты малого предпринимательства, а также другие организации, деятельность которых не направлена на ведение коммерческой деятельности, для учета затрат могут использовать только счета класса 8 со списанием на дебет счета 23 “Производство” ежемесячно сумм в части прямых и производственных накладных затрат (общепроизводственных затрат) и на дебет счета 79 “Финансовые результаты” в конце года или ежемесячно сумм в части административных затрат, затрат на сбыт, других операционных затрат.

Другие предприятия счета этого класса могут использовать для обобщения информации о затратах за элементами с ежемесячным списанием сальдо счетов в корреспонденции со счетом 23 “Производство” и счетами класса 9 “Затраты деятельности”.

КЛАСС 9. ЗАТРАТЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Счета класса “Затраты деятельности” применяются для обобщения информации о затратах операционной, инвестиционной, финансовой деятельности и затратах на предотвращение чрезвычайных событий и ликвидацию их последствий. Основные требования к признанию, составу и оценке затрат изложены в Положении (стандарте) бухгалтерского учета 16 “Затраты”.

За дебетом счетов этого класса отражаются суммы затрат, за кредитом — списания суммы затрат в конце отчетного года или ежемесячно на счет 79 “Финансовые результаты”.

КЛАСС 0. ВНЕБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА

Внебалансовые счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении:

- ценностей, которые не принадлежат предприятию, но временно находятся в его пользовании, распоряжении или на сохранении (объекты оперативной (операционной) аренды основных средств, материальные ценности на ответственном хранении, переработке, комиссии, монтаже);
- условных прав и обязательств предприятия (залога, гарантии, обязательства и т.п.);
- бланков строгого учета;
- списанных активов (недостача ценностей, дебиторская задолженность) для наблюдения за возможностью их возмещения виновными лицами (должниками);
- амортизационных отчислений.

Бухгалтерский учет указанных ценностей, условных прав и обязательств ведется за простой системой, за которой записи о поступлении, убытии, использовании, продаже материальных ценностей, бланков строгого учета, образовании условных прав и обязательств, списании с баланса имущества вследствие недостачи, порчи и дебиторской задолженности проводятся только на одном внебалансовом счете с указанием содержания и количественно стоимостных показателей операции.

Товарноматериальные ценности отражаются за договорной стоимостью или за стоимостью, указанной в приемнопередающих актах. Арендованные основные средства отражаются за стоимостью, которая указана в договорах оперативной (операционной) аренды. Бланки строгого учета отражаются за условной стоимостью в установленном порядке. Условные права и обязательства отражаются за стоимостью, указанной в документах в гарантиях и обязательствах.

Товарноматериальные ценности и основные средства, стоимость которых отображена на внебалансовых счетах, подлежат инвентаризации в порядке, который действует для ценностей, отраженных на балансовых счетах соответствующего класса.

План счетов бухгалтерского учета приведен в табл. 4.1.

Таблица 4.1

П Л А Н
счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств
и хозяйственных операций предприятий и организаций

Синтетические счета (счета первого порядка)		Субсчета (счета второго порядка)		Сфера при- менения
Код	Название	Код	Название	
1	2	3	4	5
Класс 1. Необоротные активы				
10	Основные средства	101	Земельные участки	Все виды деятельности
		102	Капитальные затраты на улучшение земель	
		103	Дома и сооружения	
		104	Машины и оборудование	
		105	Транспортные средства	
		106	Инструменты, приборы и инвентарь	
		107	Рабочий и продуктивный скот	
		108	Многолетние насаждения	
		109	Другие основные средства	
11	Другие необоротные материальные активы	111	Библиотечные фонды	Все виды деятельности
		112	Малоценные необоротные материальные активы	
		113	Временные (нетитульные) сооружения	
		114	Естественные ресурсы	
		115	Инвентарная тара	
		116	Предметы проката	
		117	Другие необоротные материальные активы	
12	Нематериальные активы	121	Права пользования естественными ресурсами	Все виды деятельности
		122	Права пользования имуществом	
		123	Права на коммерческие обозначения	
		124	Права на объекты промышленной собственности	

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
		125	Авторское право и смежные с ними права	
		127	Другие нематериальные активы	
13	Износ (амортизация) необоротных активов	131	Износ основных средств	Все виды деятельности
		132	Износ других необоротных материальных активов	
		133	Накопленная амортизация нематериальных активов	
14	Долгосрочные финансовые инвестиции	141	Инвестиции связанным сторонам за методом учета участия в капитале	Все виды деятельности
		142	Другие инвестиции связанным сторонам	
		143	Инвестиции несвязанным сторонам	
15	Капитальные инвестиции	151	Капитальное строительство	Все виды деятельности
		152	Приобретение (изготовление) основных средств	
		153	Приобретение (изготовление) других необоротных материальных активов	
		154	Приобретение (создание) нематериальных активов	
		155	Формирование основного стада	
16	Долгосрочная дебиторская задолженность	161	Задолженность за имущество, которое передано в финансовую аренду	Все виды деятельности
		162	Долгосрочные векселя получены	
		163	Другая дебиторская задолженность	

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
17	Отсроченные налоговые активы		По видам отсроченных налоговых активов	Все виды деятельности
18	Другие необратимые активы		По видам активов	Все виды деятельности
19	Гудвил при приобретении	191 192	Гудвил Отрицательный гудвил	Все виды деятельности
Класс 2. Запасы				
20	Производственные запасы	201 202 203 204 205 206 207 208 209	Сырье и материалы Покупательные полуфабрикаты и комплектующие изделия Топливо Тара и тарные материалы Строительные материалы Материалы, переданные в переработку Запасные части Материалы сельскохозяйственного назначения Другие материалы	Все виды деятельности
21	Скот на выращивании и откорме	211 212 213 214	Молодняк животных на выращивании Скот на откорме Птица Звери	Сельское хозяйство, предприятия других отраслей с под-
		215 216 217 218	Кроли Семьи пчел Взрослый скот, отбракованный из основного стада Скот, принятый от населения для реализации	собным сельскохозяйственным производством
22	Малоценные и быстроснашиваемые предметы		По видам предметов	Все виды деятельности
23	Производство		По видам производства	Все виды деятельности

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
24	Брак в производстве		По видам продукции	Области материального производства
25	Полуфабрикаты		По видам полуфабрикатов	Промышленность
26	Готовая продукция		По видам готовой продукции	Промышленность, сельское хозяйство и др.
27	Продукция сельскохозяйственного производства		По видам продукции	Сельское хозяйство, предприятия других отраслей с подсобным сельскохозяйственным производством
28	Товары	281 282 283 284 285 289	Товары на складе Товары в торговле Товары на комиссии Тара под товарами Торговая наценка Транспортно-заготовительные расходы	Все виды деятельности
29				
Класс 3. Средство расчеты и прочие активы				
30	Касса	301 302	Касса в национальной валюте Касса в иностранной валюте	Все виды деятельности
31	Счета в банках	311 312 313 314	Текущие счета в национальной валюте Текущие счета в иностранной валюте Другие счета в банке в национальной валюте Другие счета в банке в иностранной валюте	Все виды деятельности
32				
33	Другие средства	331	Денежные документы в национальной валюте	Все виды деятельности

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
		332	Денежные документы в иностранной валюте	
		333	Денежные средства в дороге в национальной валюте	
		334	Денежные средства в дороге в иностранной валюте	
34	Краткосрочные векселя получены	341	Краткосрочные векселя получены в национальной валюте	Все виды деятельности
		342	Краткосрочные векселя получены в иностранной валюте	
35	Текущие финансовые инвестиции	351	Эквиваленты денежных средств	Все виды деятельности
		352	Другие текущие финансовые инвестиции	
36	Расчеты с покупателями и заказчиками	361	Расчеты с отечественными покупателями	Все виды деятельности
		362	Расчеты с иностранными покупателями	
		363	Расчеты с участниками ПФГ	
37	Расчеты с разными дебиторами	371	Расчеты по выданным авансам	Все виды деятельности
		372	Расчеты с подотчетными лицами	
		373	Расчеты за начисленными доходами	
		374	Расчеты за претензиями	
		375	Расчеты за возмещением причиненных убытков	
		376	Расчеты по займам членам кредитных союзов	
		377	Расчеты с другими дебиторами	
38	Резерв сомнительных долгов		За дебиторами	Все виды деятельности
39	Затраты будущих периодов		По видам затрат	Все виды деятельности

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
Класс 4. Собственный капитал и обеспечение обязательств				
40	Уставной капитал		По видам капитала	Все виды деятельности
41	Паевой капитал		По видам капитала	Кооперативные организации, кредитные союзы
42	Дополнительный капитал	421	Эмиссионный доход	Все виды деятельности
		422	Другой вложенный капитал	
		423	Дооценка активов	
		424	Безвозмездно полученные необоротные активы	
		425	Другой дополнительный капитал	
		426	Фонды специального назначения	
43	Резервный капитал		По видам капитала	Все виды деятельности
44	Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)	441	Прибыль нераспределенная	Все виды деятельности
		442	Непокрытые убытки	
		443	Прибыль, использованная в отчетном периоде	
45	Изъятый капитал	451	Изъятые акции	Все виды деятельности
		452	Изъятые вклады и паи	
		453	Другой изъятый капитал	
46	Неоплаченный капитал		По видам капитала	Все виды деятельности
47	Обеспечение будущих затрат и платежей	471	Обеспечение выплат отпусков	Все виды деятельности
		472	Дополнительное пенсионное обеспечение	
		473	Обеспечение гарантийных обязательств	
		474	Обеспечение других затрат и платежей	
		475	Обеспечение призового фонда (резерв выплат)	

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
		476	Резерв на выплату джек-пота, не обеспеченного оплатой участия в лотерее	
		477	Обеспечение материального поощрения	
48	Целевое финансирование и целевые поступления		За объектами финансирования	Все виды деятельности
49	Страховые резервы	491	Технические резервы	Страховая деятельность
		492	Резервы из страхования жизни	
		493	Частица перестрахователей в технических резервах	
		494	Частица перестрахователей в резервах из страхования жизни	
		495	Результат изменения технических резервов	
		496	Результат изменения резервов из страхования жизни	
Класс 5. Долгосрочные обязательства				
50	Долгосрочные займы	501	Долгосрочные кредиты банков в национальной валюте	Все виды деятельности
		502	Долгосрочные кредиты банков в иностранной валюте	
		503	Отсроченные долгосрочные кредиты банков в национальной валюте	
		504	Отсроченные долгосрочные кредиты банков в иностранной валюте	
		505	Другие долгосрочные займы в национальной валюте	
		506	Другие долгосрочные займы в иностранной валюте	

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
51	Долгосрочные векселя выданы	511 512	Долгосрочные векселя, выданные в национальной валюте Долгосрочные векселя, выданные в иностранной валюте	Все виды деятельности
52	Долгосрочные обязательства по облигациями	521 522 523	Обязательства по облигациями Премия по выпущенными облигациями Дисконт по выпущенными облигациями	Все виды деятельности
53	Долгосрочные обязательства по аренде	531 532	Обязательства по финансовой аренде Обязательства по аренде целостных имущественных комплексов	Все виды деятельности
54	Отсроченные налоговые обязательства		По видам обязательств	Все виды деятельности
55	Другие долгосрочные обязательства		По видам обязательств	Все виды деятельности
56				
57				
58				
59				
Класс 6. Текущие обязательства				
60	Краткосрочные займы	601 602 603 604	Краткосрочные кредиты банков в национальной валюте Краткосрочные кредиты банков в иностранной валюте Отсроченные краткосрочные кредиты банков в национальной валюте Отсроченные краткосрочные кредиты банков в иностранной валюте	Все виды деятельности

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
		605	Просроченные займы в национальной валюте	
		606	Просроченные займы в иностранной валюте	
61	Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам	611	Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам в национальной валюте	Все виды деятельности
		612	Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам в иностранной валюте	
62	Краткосрочные векселя выданы	621	Краткосрочные векселя выданы в национальной валюте	Все виды деятельности
		622	Краткосрочные векселя выданы в иностранной валюте	
63	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	631	Расчеты с отечественными поставщиками	Все виды деятельности
		632	Расчеты с иностранными поставщиками	
		633	Расчеты с участниками ПФГ	
64	Расчеты по налогам и платежам	641	Расчеты по налогам	Все виды деятельности
		642	Расчеты по обязательным платежам	
		643	Налоговые обязательства	
		644	Налоговый кредит	
65	Расчеты по страхованию	651	По пенсионному обеспечению	Все виды деятельности
		652	По социальному страхованию	
		653	По страхованию на случай безработицы	
		654	По индивидуальному страхованию	
		655	По страхованию имущества	
66	Расчеты по выплатам работникам	661	Расчеты по заработной плате	Все виды деятельности

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
		662	Расчеты с депонентами	
		663	Расчеты по прочим выплатам	
67	Расчеты с участниками	671	Расчеты по начисленным дивидендам	Все виды деятельности
		672	Расчеты по другим выплатам	
68	Расчеты по другим операциям	681	Расчеты по авансам полученным	Все виды деятельности
		682	Внутренние расчеты	
		683	Внутрихозяйственные расчеты	
		684	Расчеты по начисленным процентам	
		685	Расчеты с другими кредиторами	
69	Доходы будущих периодов		По видам доходов	
Класс 7. Доходы и результаты деятельности				
70	Доходы от реализации	701	Доходы от реализации готовой продукции	Все виды деятельности
		702	Доходы от реализации товаров	
		703	Доходы от реализации работ и услуг	
		704	Отчисления из дохода	
		705	Перестрахование	
71	Другой операционный доход	711	Доход от реализации иностранной валюты	Все виды деятельности
		712	Доход от реализации других оборотных активов	
		713	Доход от операционной аренды активов	
		714	Доход от операционной курсовой разницы	
		715	Полученные штрафы, пеня, неустойки	
		716	Возмещение прежде списанных активов	
		717	Доход от списания кредиторской задолженности	

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
		717	Доход от списания кредиторской задолженности	
		718	Доход от безвозмездно полученных оборотных активов	
		719	Другие доходы от операционной деятельности	
72	Доход от участия в капитале	721	Доход от инвестиций в ассоциированные предприятия	Все виды деятельности
		722	Доход от общей деятельности	
		723	Доход от инвестиций в дочерние предприятия	
73	Другие финансовые доходы	731	Дивиденды получены	Все виды деятельности
		732	Проценты получены	
		733	Другие доходы от финансовых операций	
74	Другие доходы	741	Доход от реализации финансовых инвестиций	Все виды деятельности
		742	Доход от реализации необоротных активов	
		743	Доход от реализации имущественных комплексов	
		744	Доход от неоперационной курсовой разницы	
		745	Доход от безвозмездно полученных активов	
		746	Другие доходы от обычной деятельности	
75	Чрезвычайные доходы	751	Возмещение убытков от чрезвычайных событий	Все виды деятельности
		752	Другие чрезвычайные доходы	
76	Страховые платежи		По видам страхования	Страховая
77				
78				

Продолжение табл. 4.1

79	Финансовые результаты	791	Результат операционной деятельности	Все виды деятельности
		792	Результат финансовых операций	
		793	Результат другой обычной деятельности	
		794	Результат чрезвычайных событий	
Класс 8. Затраты по элементам				
80	Материальные затраты	801	Затраты сырья и материалов	Все виды деятельности
		802	Затраты покупательных полуфабрикатов и комплектующих изделий	
		803	Затраты топлива и энергии	
		804	Затраты тары и тарных материалов	
		805	Затраты строительных материалов	
		806	Затраты запасных частей	
		807	Затраты материалов сельскохозяйственного назначения	
		808	Затраты товаров	
		809	Другие материальные затраты	
81	Затраты на оплату труда	811	Выплаты по окладам и тарифам	Все виды деятельности
		812	Премии и поощрения	
		813	Компенсационные выплаты	
		814	Оплата отпусков	
		815	Оплата другого неотработанного времени	
		816	Другие затраты на оплату труда	
82	Отчисления на социальные мероприятия	821	Отчисления на пенсионное обеспечение	Все виды деятельности
		822	Отчисления на социальное страхование	

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
		823	Страхование на случай безработицы	
		824	Отчисления на индивидуальное страхование	
83	Амортизация	831	Амортизация основных средств	Все виды деятельности
		832	Амортизация других необоротных материальных активов	
		833	Амортизация нематериальных активов	
84	Другие операционные затраты		По видам затрат	Все виды деятельности
85	Другие затраты		По видам затрат	Все виды деятельности
86				
87				
88				
89				
Класс 9. Затраты деятельности				
90	Себестоимость реализации	901	Себестоимость реализованной готовой продукции	Все виды деятельности
		902	Себестоимость реализованных товаров	
		903	Себестоимость реализованных работ и услуг	
		904	Страховые выплаты	
91	Общепроизводственные затраты		По видам затрат	Все виды деятельности
92	Административные затраты		По видам затрат	Все виды деятельности
93	Затраты на сбыт		По видам затрат	Все виды деятельности
94	Другие затраты операционной деятельности	941	Затраты на исследования и разработки	Все виды деятельности
		942	Себестоимость реализованной иностранной валюты	

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
		943	Себестоимость реализованных производственных запасов	
		944	Сомнительные и безнадежные долги	
		945	Потери от операционной курсовой разницы	
		946	Потери от обесценивания запасов	
		947	Недостача и потеря от порчи ценностей	
		948	Признанные штрафы, пени, неустойки	
		949	Другие затраты операционной деятельности	
95	Финансовые затраты	951 952	Проценты за кредит Другие финансовые затраты	Все виды деятельности
96	Потери от участия в капитале	961 962 963	Потери от инвестиций в ассоциированные предприятия Потери от общей деятельности Потери от инвестиций в дочерние предприятия	Все виды деятельности
97	Другие затраты	971 972 973 974 975	Себестоимость реализованных финансовых инвестиций Себестоимость реализованных необратимых активов Себестоимость реализованных имущественных комплексов Потери от неоперационных курсовых различий Уценка необоротных активов и финансовых инвестиций	Все виды деятельности

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
		976	Списание необоротных активов	
		977	Другие затраты обычной деятельности	
98	Налог на прибыль	981	Налог на прибыль от обычной деятельности	Все виды деятельности
		982	Налог на прибыль от чрезвычайной деятельности	
99	Чрезвычайные затраты	991	Потери от стихийного бедствия	Все виды деятельности
		992	Потери от техногенных катастроф и аварий	
		993	Другие чрезвычайные затраты	
Класс 0. Внебалансовые счета				
01	Арендованные необоротные активы		По видам активов	Все виды деятельности
02	Активы на ответственном хранении	021	Оборудование, принятое для монтажа	Все виды деятельности
		022	Материалы, принятые для переработки	
		023	Материальные ценности на ответственном хранении	
		024	Товары, принятые на комиссию	
		025	Имущество в доверительном управлении	
03	Контрактные обязательства		По видам обязательств	Все виды деятельности
04	Непредвиденные активы и обязательства	041	Непредвиденные активы	Все виды деятельности
		042	Непредвиденные обязательства	
05	Гарантии и обеспечение предоставлены		По видам гарантиями и обеспечений предоставленных	Все виды деятельности

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5
06	Гарантии и обеспечения получены		По видам гарантий и обеспечений полученных	Все виды деятельности
07	Списанные активы	071 072	Списанная дебиторская задолженность Невозмещенные недос- татки и потери от порчи ценностей	Все виды деятельности
08	Бланки строгого учета		По видам бланков	Все виды деятельности
09	Амортизационные отчисления			Все виды деятельности

4.3. Классификация счетов бухгалтерского учета

С целью глубокого понимания осуществляемых хозяйственных операций и их отражения на счетах бухгалтерского учета бухгалтерские счета необходимо определенным образом классифицировать.

Классификация счетов предусматривает их группирование по соответствующим однородным признакам.

Бухгалтерские счета классифицируются по двум признакам:

1) по экономическому содержанию;

2) по назначению и структуре.

Классификация счетов по экономическому содержанию дает возможность сгруппировать счета в зависимости от того, что на них учитывается.

Классификация счетов по назначению и структуре дает возможность выяснить, для каких целей и получения каких показателей предусмотрен счет, который отражается по его дебету и кредита, а также что характеризует остаток соответствующего счета.

Заметим, что обе классификации счетов взаимосвязаны и дополняют одна другую.

Классификация счетов по экономическому содержанию

Классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию дает возможность сгруппировать счета в зависимости от того, что непосредственно на них учитывается. Учитывая классификацию объектов предмета бухгалтерского учета бухгалтерские счета делятся на три группы:

- 1) **счета для учета хозяйственных средств;**
- 2) **счета для учета источников образования хозяйственных средств;**
- 3) **счета для учета хозяйственных процессов.**

Классификацию счетов по экономическому содержанию представлена на рис. 4.8.

Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены следующие **счета для учета хозяйственных средств**:

- класс 1. “Необратимые активы (счет 10 “Основные средства”, счет 12 “Нематериальные активы” и др.);
- класс 2. “Запасы” (счет 20 “Производственные запасы”, счет 25 “Полуфабрикаты” и пр.);
- класс 3. “Средства, расчеты и прочие активы” (счет 30 “Касса”, счет 31 “Счета в банках”, счет 37 “Расчеты с разными дебиторами” и пр.).

Наряду с этим **расчеты для учета источников образования хозяйственных средств** делятся на:

- **счета для учета собственных источников;**
- **счета для учета привлеченных источников.**

Счета для учета собственных источников нашли свое отражение в классе 4 “Собственный капитал и обеспечение обязательств” Плана счетов бухгалтерского учета, в частности на счетах: счет 40 “Уставной капитал”, счет 44 “Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)”, счет 48 “Целевое финансирование и целевые поступления” и пр.

Счета для учета привлеченных источников нашли свое отражение в классе 5 “Долгосрочные обязательства” и классе 6 “Текущие обязательства” Плана счетов бухгалтерского учета, в частности на счетах: счет 50 “Долгосрочные займы”, счет 51 “Долгосрочные векселя выданы”, счет 60 “Краткосрочные займы”, счет 62 “Краткосрочные векселя выданы”, счет 64 “Расчеты по налогам и платежам”, счет 66 “Расчеты по выплатам работникам” и пр.

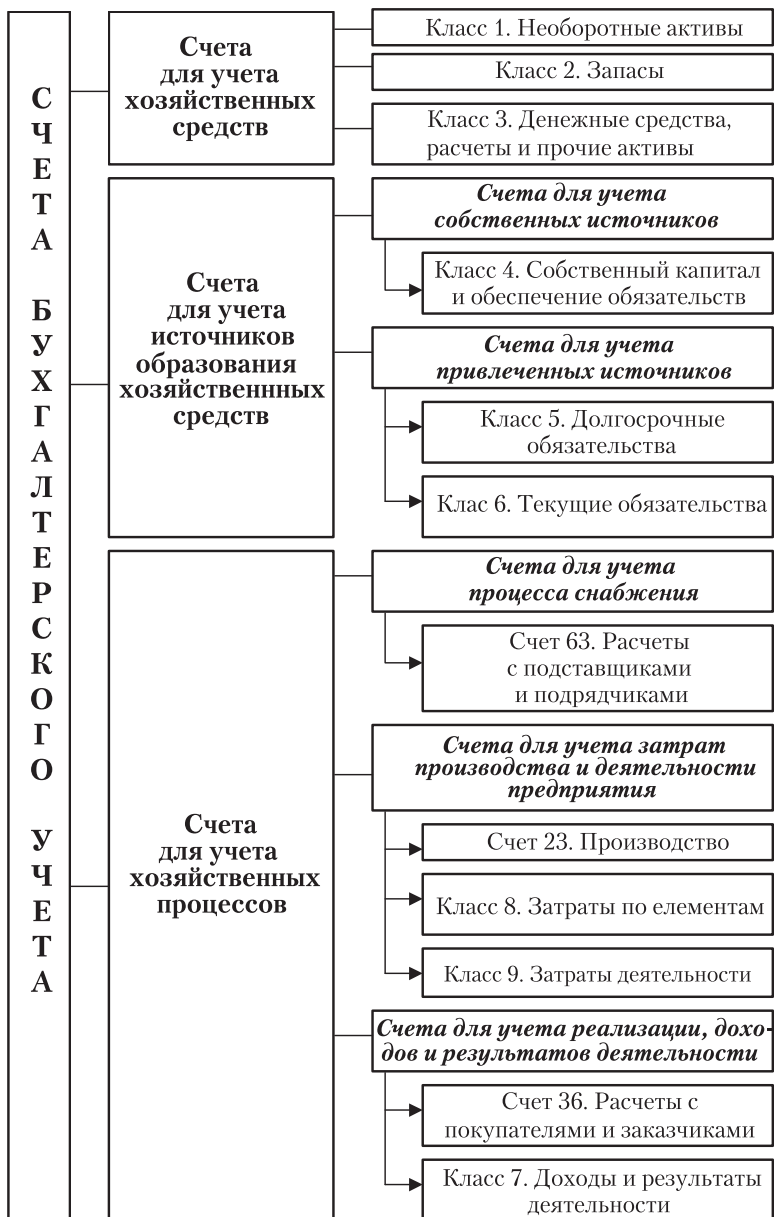


Рис. 4.8. Классификация счетов по экономическому содержанию

Счета для учета хозяйственных процессов делятся в свою очередь на:

- **счета для учета процесса снабжения;**
- **счета для учета затрат производства и деятельности предприятия;**
- **счета для учета реализации, доходов и результатов деятельности.**

К счетам по учету процесса снабжения относится счет 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” класса 6 “Текущие обязательства”, а также счет, на котором проводится отражение транспортно заготовительных затрат предприятия.

Счета для учета затрат производства и деятельности предприятия включают:

- счет 23 “Производство” класса 2 “Запасы”, по которому осуществляется учет затрат, связанных с производством;
- счета класса 8 “Затраты на элементы”, по которым осуществляется учет затрат на элементами затрат (материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные мероприятия, амортизация и прочие операционные затраты) на отдельных счетах с ежемесячным списанием сальдо счетов на счет 23 “Производство” и счета класса 9 “Затраты деятельности”;
- счета класса 9 “Затраты деятельности”, на отдельных счетах, которого отражают в частности: счет 91 “Общепроизводственные затраты”, счет 92 “Административные затраты” и др.

К счетам учета реализации, доходов и результатов деятельности относятся:

- счет 36 “Расчеты с покупателями и заказчиками” класса 3 “Средства, расчеты и прочие активы”;
- счета класса 7 “Доходы и результаты деятельности”, по которым в разрезе отдельных счетов осуществляется учет доходов от реализации продукции, работ и услуг, инвестиционной и финансовой деятельности, а также финансовых результатов предприятия.

Классификация счетов по назначению и структуре

Классификация счетов по назначению и структуре имеет в большей мере практическое значение, поскольку она показывает,

для каких целей и для получения каких показателей предусмотрен счет, который отражается по дебету, кредиту, а также что характеризует остаток соответствующего счета.

По назначению и структуре бухгалтерские счета можно объединить в следующие группы (рис. 4.9):

- 1) **основные;**
- 2) **регулирующие;**
- 3) **операционные;**
- 4) **финансоворезультативные;**
- 5) **внебалансовые.**

Счета, на которых осуществляется учет хозяйственных средств предприятия, а также источников их образования, которое в совокупности характеризуют имущественное состояние предприятия, называются **основными**, которые в свою очередь делятся на:

- **инвентарные;**
- **учета собственного капитала;**
- **расчетные.**

Инвентарными называются счета, на которых отражаются ценности, которые учитываются при проведении инвентаризации на предприятии. Инвентарные счета делятся на:

а) *материальные* – на которых осуществляется учет наличия и движения материальных ценностей (счет 10 “Основные средства”, счет 20 “Производственные запасы”, счет 28 “Товары” и др.);

б) *нематериальные* – на которых осуществляется учет наличия и движения нематериальных ценностей (счет 12 “Нематериальные активы”);

в) *денежные* – на которых осуществляется учет наличия и движения денежных средств предприятия (счет 30 “Касса”, счет 31 “Счета в банках” и др.).

Следует отметить, что все без исключения инвентарные счета являются активными.

На счетах **учета собственного капитала** находят отражение собственные источники образования хозяйственных средств (счет 40 “Уставной капитал”, счет 42 “Дополнительный капитал”, счет 48 “Целевое финансирование и целевые поступления” и др.). Все счета по учету собственного капитала являются пассивными.

Для осуществления учета расчетов с разными как юридическими, так и физическими лицами (субъектами хозяйствования

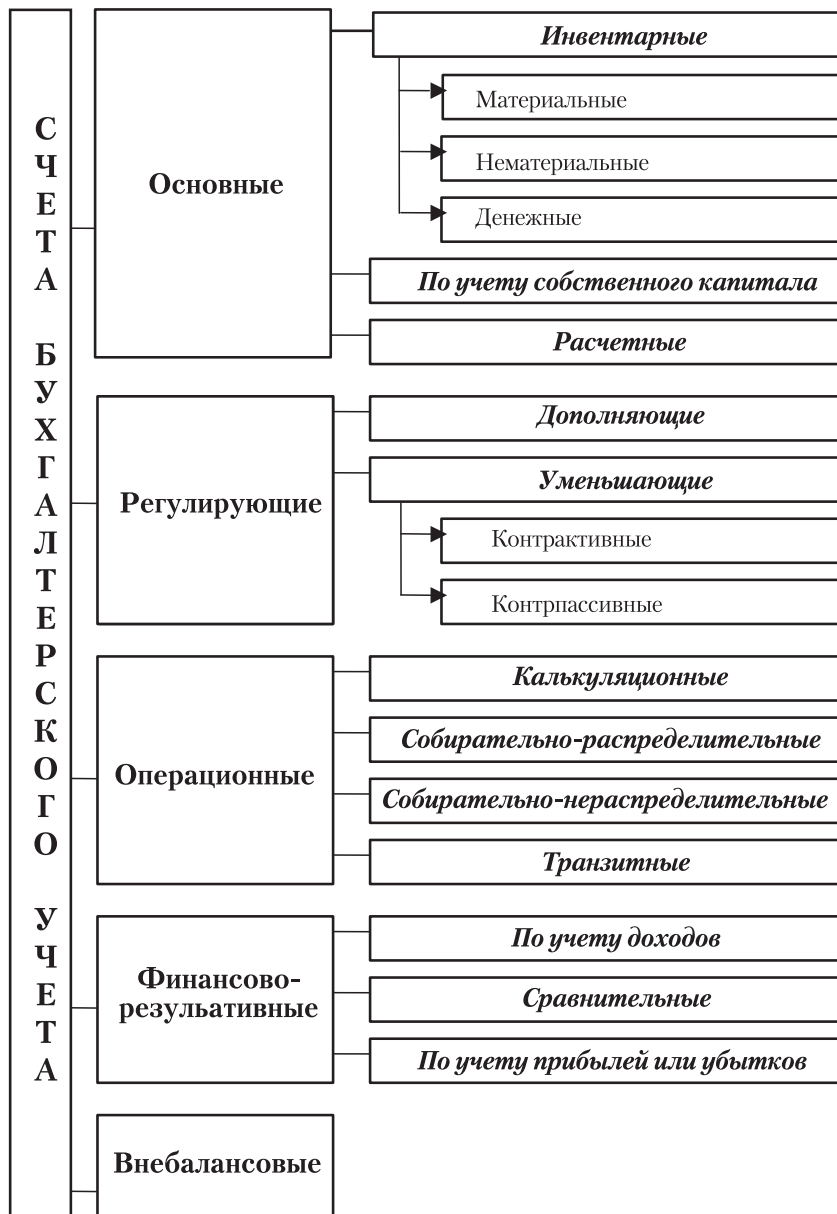


Рис. 4.9. Классификация счетов по назначению и структуре

или работниками предприятия) используются **расчетные счета**, которые можно разделить на три группы:

- *активные расчетные счета*;
- *пассивные расчетные счета*;
- *активнопассивные расчетные счета*.

Для учета дебиторской задолженности предприятию и расчетов по ней с разными юридическими и физическими лицами используются активные расчетные счета, которые всегда остаются активными (счет 37 “Расчеты с разными дебиторами” и др.).

Для учета кредиторской задолженности предприятия и расчетов по ней с разными юридическими и физическими лицами используются *пассивные расчетные счета*, которые всегда остаются пассивными (счет 50 “Долгосрочные займы”, счет 62 “Краткосрочные векселя выданы”, счет 66 “Расчеты по выплатам работникам” и др.).

Для учета расчетов с юридическими и физическими лицами, характер задолженности по которым постоянно изменяется (из дебиторской переходит в кредиторскую, и наоборот, или имеющимся является дебиторской и кредиторской задолженностью одновременно),— используются *активнопассивные расчетные счета*, которые, в зависимости от обстоятельств, могут быть активными, пассивными или активными и пассивными одновременно (счет 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”, счет 64 “Расчеты по налогам и платежам” и др.).

Для учета сумм, которые предназначены для регулирования (увеличения или уменьшения) остатков по основным счетам, на которых учитываются хозяйственные средства и источники их образования,— используются **регулирующие счета**.

Следует отметить, что самостоятельного значения регулирующие счета не имеют, поскольку они рассматриваются лишь во взаимосвязи с теми основными счетами, которые они регулируют.

В зависимости от того, какую функцию выполняют регулирующие счета по отношению к основным, они делятся на:

- *дополняющие*;
- *уменьшающие*.

Дополняющие регулирующие счета используются для увеличения суммы остатка по основному счету, который регулируется. В зависимости от того, каким есть основной счет (активным или пассивным), дополняющие регулирующие счета тоже могут быть активными или пассивными.

Пример 1. Предприятие приобрело строительные материалы общей стоимостью 3200 грн, которые были отнесены на субсчет 205 “Строительные материалы” счета 20 “Производственные запасы”. Наряду с этим затраты, связанные с доставкой строительных материалов на предприятие, учитывались на отдельном субсчете “Транспортно заготовительные затраты” счета 20 “Производственные запасы” и составили 470 грн. Исходя из этого, фактическая себестоимость приобретенных строительных материалов составила $3200 + 470 = 3670$ грн.

Приведенный пример показал, как субсчет “Транспортно заготовительные затраты” является активным дополняющим регулирующим по отношению к активному основному счету 20 “Производственные запасы”.

Уменьшающие регулирующие счета используются для уменьшения суммы остатка по основному счету, который регулируется. В зависимости от того, каким есть основной счет (активным или пассивным), уменьшающие счета делятся на:

- *контрактивные;*
- *контрпассивные.*

Контрактивные уменьшающие регулирующие счета предназначены для регулирования (уменьшения) остатка по активным основным счетам. Контрактивные счета являются пассивными, хотя находятся рядом с основным активным счетом в Активе Баланса.

Пример 2. В свое время предприятие приобрело оборудование первичной стоимостью 17 000 грн, которое учитывается на счете 10 “Основные средства”. За период пребывания на предприятии в процессе работы часть стоимости оснащения (в виде амортизации) была перенесена на стоимость созданной готовой продукции. Совокупность всех амортизационных отчислений за период эксплуатации оборудования составила 6000 грн и учитывается на пассивном (контрактивном) счете 13 “Износ необоротных активов”.

Возникает вопрос, какую стоимость основных средств следует учитывать при подсчете Актива Баланса, ведь при сложении стоимости готовой продукции (которая включает часть стоимости основных средств) и первичной стоимости основных средств возникает двойной счет. Как следствие, в Активе Баланса рядом с первичной стоимостью по счету 10 “Основные средства” — 17 000 грн отмечается информация из пассивного

(контрактивного) счета 13 “Износ необоротных активов” – 6000 грн. Разница между указанными суммами является остаточной стоимостью основных средств – 11 000 грн (17 000 грн – 6000 грн), которая и учитывается при подсчете Актива Баланса.

Контрпассивные уменьшающие регулирующие счета предназначены для регулирования (уменьшения) остатка по пассивным основным счетам. Контрпассивные счета являются активными, хотя находятся рядом с основными пассивными счетами в Пассиве Баланса.

Пример 3. Предприятие “А” осуществило выпуск ценных бумаг (акций), на которые была осуществлена подписка, а также проведена оплата со стороны акционеров. После реализации уставной капитал предприятия увеличился и составил 240 000 грн и учитывался соответственно на счете 40 “Уставной капитал”. Указанные изменения были также зарегистрированы в соответствующих органах. Через определенное время часть акционеров по согласию предприятия перепродала ему принадлежащие им акции на сумму 60 000 грн. Стоимость акций собственной эмиссии, приобретенных предприятием у своих акционеров, найдет свое отражение на активном контрпассивном счете 45 “Изъятый капитал”. Учитывая то, что при выкупе у акционеров акций собственной эмиссии путем уплаты денег привело к уменьшению Актива Баланса на 60 000 грн, данная сумма должна быть исключена и из итога по Пассиву Баланса. Как следствие, в Пассиве Баланса рядом с суммой уставного капитала по счету 40 “Уставной капитал” – 240 000 грн отмечается информация из активного контрпассивного счета 45 “Изъятый капитал” – 60 000 грн. Разница между указанными счетами – 180 000 грн (240 000 грн – 60 000 грн) и будет учтена при подсчете Пассива Баланса.

Для учета затрат предприятия, которые возникают в процессе хозяйственной деятельности, предназначены **операционные счета**, которые можно разделить на такие группы:

- *калькуляционные;*
- *собирабельнораспределительные;*
- *собирабельнонераспределительные;*
- *транзитные.*

Для учета затрат, которые связаны с производством продукции, выполнением работ и предоставлением услуг предприятием, а как следствие, и определения их фактической себестоимости используются *калькуляционные счета*.

К калькуляционным счетам относятся, в частности, счет 23 “Производство”, счет 15 “Капитальные инвестиции” и др.

Калькуляционные счета являются активными, то есть по дебету отражается накопление затрат, а по кредиту — их списание или на выработанную продукцию, или на созданные собственными силами предприятия основные средства и нематериальные активы.

По калькуляционным счетам может быть проведен дебетовый остаток, который указывает на наличие на конец периода незавершенного производства (счет 23 “Производство”), или незавершенного капитального строительства, незавершенного изготовления основных средств и нематериальных активов (счет 15 “Капитальные инвестиции”).

Собирательно-распределительные счета используются для первичного накопления затрат и последующего их распределения по объектам учета. На данных счетах учитывают затраты, которые:

- *нельзя прямо отнести на себестоимость конкретного вида продукции;*
- *нельзя отнести к общим затратам предприятия или конкретновида продукции в одном отчетном периоде.*

Собирательно-распределительным счетом, на котором осуществляется учет затрат, которые нельзя прямо отнести на себестоимость конкретного вида продукции, является счет 91 “Общепроизводственные затраты”, в дебете которого учитываются затраты по управлению и обслуживанию производства. В конце месяца из кредита счета 91 осуществляется списание общепроизводственных затрат на отдельные объекты калькулирования в дебет счета 23 “Производство” согласно определенной на предприятии порядку.

После списания затрат со счета 91 он закрывается (сальдо равняется нулю) и, как следствие, в балансе не находит отражения.

Собирательно-распределительным счетом, на котором осуществляется учет затрат, которые нельзя отнести к общим затратам предприятия или конкретного вида продукции в одном отчетном периоде, является счет 39 “Затраты будущих периодов”, в дебете которого отражаются такие затраты: арендная плата, уплаченная предприятием арендатору за несколько месяцев наперед; предоплата за профессиональные издания, которыми пользуются специалисты предприятия в своей работе; страхование имущества и пр.

В конце месяца из кредита счета 39 осуществляется списание затрат будущих периодов на отдельные объекты калькулирования в дебет счета 23 “Производство” или счета класса 9 “Затраты деятельности” пропорционально, в зависимости от срока, на который были рассчитаны определенные затраты.

Учитывая то, что списание затрат со счета 39 проводится постепенно, дебетовое сальдо по счету в конце отчетного периода находит свое отражение в Активе Баланса.

Собирательно-распределительные счета используются для обобщения информации о себестоимости реализованной продукции, работ и услуг предприятия, а также для обобщения информации о затратах операционной, инвестиционной, финансовой деятельности, которые не включаются в себестоимость продукции.

Данные счета представлены счетами класса 9 “Затраты деятельности” (за исключением счета 91 “Общепроизводственные затраты”). По дебету счетов этого класса отражаются суммы затрат, за кредитом — списания без распределения суммы затрат в конце отчетного года или ежемесячно непосредственно на счет 79 “Финансовые результаты”.

Транзитные счета используются для учета затрат операционной деятельности за такими элементами затрат, как: материальные затраты, затраты на оплату работы, отчисления на социальные мероприятия, амортизация и прочие операционные затраты. Транзитные счета представлены счетами класса 8 “Затраты на элементы”.

Примером использования транзитного счета может быть начисление амортизации по основным средствам производственного назначения. На счетах указанная операция будет отражена такими записями: 1) дебет счета 83 “Амортизация” — кредит счета 13 “Износ необоротных активов”; 2) дебет счета 23 “Производство” — кредит счета 83 “Амортизация”.

На конец отчетного периода счета класса 8 закрываются и конечного остатка не имеют и, как следствие, в балансе не отражаются.

Финансово-результативные счета используются для отражения доходов и результатов деятельности предприятия. Они делятся на счета:

- по учету доходов;
- сравнительные;
- по учету прибылей или убытков.

Счета по учету доходов представлены счетом 69 “Доходы будущих периодов”, а также счетами класса 7 “Доходы и результаты деятельности” (за исключением счета 79 “Финансовые результаты”), по которым обобщается информация о доходах от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности предприятия, а также от чрезвычайных событий.

Счет 69 “Доходы будущих периодов” предназначен для обобщения информации относительно полученных доходов в отчетном периоде, но которые подлежат включению в доходы в будущих отчетных периодах (авансовые арендные платежи, абонентная плата за пользование средствами связи и пр.). За кредитом счета 69 отражается сумма полученных доходов будущих периодов, за дебетом — их списание на соответствующие счета учета доходов класса 7 и включение в состав доходов отчетного периода.

Счета, на которых осуществляется сопоставление по дебету — затрат и по кредиту — доходов предприятия, на которых определяется финансовый результат его деятельности, — являются **сравнительными**. Примером сравнительного счета есть счет 79 “Финансовые результаты”. Если кредит счета преобладает над дебетом, — то доходы преобладают над затратами, если наоборот — то затраты преобладают над доходами. В конце месяца счет 79 закрывается (сальдо переносится на счета по учету прибылей или убытков).

Счета по учету прибылей или убытков есть теми счетами, где непосредственно учитывается разница между доходами и затратами предприятия, и которые представлены счетом 44 “Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)”. При получении прибыли осуществляется запись: дебет счета 79 “Финансовые результаты” — кредит счета 44 “Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)”. При получении убытка: дебет счета 44 “Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)” — кредит счета 79 “Финансовые результаты”.

Внебалансовые счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении ценностей, которые не принадлежат предприятию, но временно находятся в его пользовании, распоряжении или на хранении (арендованные основные средства, материальные ценности на ответственном хранении, переработке и пр.).

Внебалансовые счета не корреспондируют с балансовыми счетами, а также не корреспондируют между собой. Данные из внебалансовых счетов не находят своего отражения в Балансе и не учитываются при его подсчете.

4.4. Двойное отражение операций на счетах и его обоснование

Рассматривая тему “Бухгалтерский баланс” и, в частности, вопрос “Изменения в балансе, вызванные хозяйственными операциями”, мы выяснили, что существует четыре типа хозяйственных операций, которые приводят к двойным и равновеликим изменениям или только в структуре хозяйственных средств (то есть актива), или только в структуре источников хозяйственных средств (то есть пассива), или в структуре и средств, и источников одновременно (то есть актива и пассива).

Исходя из того, что разные виды хозяйственных средств и источников их образования находят свое отражение на отдельных бухгалтерских счетах, — отражение операций, которые происходят на счетах бухгалтерского учета, осуществляется способом **двойной записи**. Суть **двойной записи** заключается в том, что каждая хозяйственная операция в хронологической последовательности находит свое отражение, как минимум, на двух взаимосвязанных бухгалтерских счетах в одной и той же сумме: на одном — по дебету, на другом — по кредиту.

Отражение каждой хозяйственной операции на счетах способом двойной записи обеспечивает: 1) полноту отражения и равенство изменений по дебету одного и кредиту другого счета; 2) осуществление контроля за движением хозяйственных средств и источников их образования.

Взаимосвязь, которая возникает при осуществлении хозяйственных операций между счетами бухгалтерского учета, называется **корреспонденцией счетов**. Установить корреспонденцию счетов значит определить дебет одного и кредит другого счета.

Отображение хозяйственной операции на счетах с указанием соответствующей суммы называется **бухгалтерской проводкой**. В свою очередь, бухгалтерские проводки делятся на два вида:

- 1) простые;
- 2) сложные.

Простые бухгалтерские проводки — это проводки, в которых принимают участие два бухгалтерских счета, один из которых дебетуется, а другой кредитуется.

Сложные бухгалтерские проводки — это проводки, в которых принимают участие больше двух бухгалтерских счетов.

Сложные бухгалтерские проводки бывают двух типов: 1) когда один счет дебетуется, а два и больше кредитуются; 2) когда один счет кредитуются, а два и больше дебетуются.

Для того, чтобы правильно определить корреспонденцию счетов (то есть установить бухгалтерскую проводку), нужно сделать следующее:

1) необходимо правильно определить экономическое содержание хозяйственной операции, то есть ответить на вопрос, какие изменения произошли между хозяйственными средствами и источниками их образования, а также хозяйственными процессами в результате осуществления операции;

2) четко определить содержание и назначение бухгалтерских счетов, на которых найдет отражение данная хозяйственная операция (активные, пассивные, активнопассивные);

3) зная, какие изменения состоялись и на каких именно счетах, определяем корреспонденцию счетов.

Отражение хозяйственных операций на бухгалтерских счетах путем использования способа двойной записи рассмотрим на конкретных примерах.

На протяжении отчетного периода на предприятии имели место следующие хозяйственные операции:

Хозяйственная операция № 1

Получены производственные запасы на предприятие с оплатой из расчетного счета на сумму 3000 грн.

Хозяйственная операция № 2

Получен в банке краткосрочный заем и зачислен на расчетный счет предприятия на сумму 6400 грн.

Хозяйственная операция № 3

Погашена из расчетного счета предприятия часть краткосрочного займа банка на сумму 4000 грн.

Хозяйственная операция № 4

Часть нераспределенной прибыли направлена на увеличение уставного капитала предприятия на сумму 8000 грн.

Для удобства установления типа хозяйственных операций и определения корреспонденции между счетами воспользуемся журналом регистрации хозяйственных операций условного предприятия “Росток” (табл. 4.2).

Таблица 4.2

**Журнал регистрации хозяйственных операций
предприятия “Росток”**

№ операции	Содержание операции	Сумма, грн	Тип операции	Корреспондирующие счета	
				дебет	кредит
1.	Получены производственные запасы с оплатой из расчетного счета	3000	1	Счет 20 “Производственные запасы” (+)	Счет 31 “Счета в банках” (-)
2.	Получен в банке краткосрочный заем и зачислен на расчетный счет предприятия	6400	3	Счет 31 “Счета в банках” (+)	Счет 60 “Краткосрочные займы” (+)
3.	Погашена из расчетного счета часть краткосрочного займа банка	4000	4	Счет 60 “Краткосрочные займы” (-)	Счет 31 “Счета в банках” (-)
4.	Часть нераспределенной прибыли направлена на увеличение уставного капитала	8000	2	Счет 44 “Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)” (-)	Счет 40 “Уставной капитал” (+)

Прежде чем разнести хозяйственные операции из журнала регистрации на счета бухгалтерского учета, откроем соответствующие счета, то есть внесем начальное сальдо (**Сн**) по счетам на начало периода (рис. 4.10):

Счет 31	“Счета в банках”	– 8000 грн,
Счет. 20	“Производственные запасы”	– 4000 грн,
Счет 10	“Основные средства”	– 194 000 грн,
Счет 60	“Краткосрочные займы”	– 2000 грн,
Счет 40	“Уставной капитал”	– 194 000 грн,
Счет 44	“Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)”	– 10 000 грн.

После открытия счетов по каждому из них находят свое отражение соответствующие хозяйственные операции; в конце пери-

ода по дебету и кредиту подсчитываются обороты (**Об**) и выводится конечное сальдо (**Ск**) по каждому счету.

Отображение осуществленных хозяйственных операций способом двойной записи по счетам представлено на рис. 4.10.

Влияние осуществленных хозяйственных операций на изменения в балансе представлен в табл. 4.3.

31				20	
Д	“Счета в банках”	К		Д	“Производственные запасы”
Сп = 8000				Сп = 4000	
	1) 3000			1) 3000	
2) 6400					
	3) 4000				
Об = 6400		Об = 7000		Об = 3000	Об = 0
Ск = 7400				Ск = 7000	

10				60	
Д	“Основные средства”	К		Д	“Краткосрочные займы”
Сп = 194 000					Сп = 2000
					2) 6400
				3) 4000	
Об = 0		Об = 0		Об = 4000	Об = 6400
Ск = 194 000				Ск = 4400	

40				44	
Д	“Уставной капитал”	К		Д	“Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)”
		Сп = 194 000			Сп = 10 000
		4) 8000		4) 8000	
Об = 0		Об = 8000		Об = 8000	Об = 0
		Ск = 202 000			Ск = 2000

Рис. 4.10. Отражение хозяйственных операций способом двойной записи на бухгалтерских счетах

Как видно из представленного баланса (табл. 4.3) по некоторым его статьям состоялось увеличение, по некоторым — уменьшение, а в целом отмечается рост баланса на конец периода по сравнению с начальными данными.

Подытоживая вышеизложенное, следует отметить, что по данным разности остатков и осуществленных записей способом

Таблица 4.3

БАЛАНС
предприятия “Росток”

Актив			Пассив		
Название статьи	На начало, тыс. грн	На конец, тыс. грн	Название статьи	На начало, тыс. грн	На конец, тыс. грн
Основные средства	194,0	194,0	Уставной капитал	194,0	202,0
Производственные запасы	4,0	7,0	Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)	10,0	2,0
Счета в банках	8,0	7,4	Краткосрочные займы	2,0	4,4
Баланс	206,0	208,4	Баланс	206,0	208,4

двойной записи на бухгалтерских счетах можно вывести три закономерности:

1) учитывая равенство между хозяйственными средствами и источниками их образования на начало периода, следует отметить, что сумма начальных остатков (сальдо) по всем активным счетам равняется сумме начальных остатков по всем пассивным счетам. В нашем случае за данными (рис. 4.10) это:

$$\text{Сн (деб)} 8000+4000+194\ 000 = \text{Сн (кред)} 2000+194\ 000 +10\ 000$$

2) учитывая требования относительно двойного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, следует отметить, что сумма оборотов по дебету всех счетов равняется сумме оборотов по кредиту всех счетов. В нашем случае за данными (рис. 4.10) это:

$$\begin{aligned} \text{Об (деб)} 6400+3000+0+4000+0+8000 = \\ = \text{Об (кред)} 7000+0+0+6400+8000+0; \end{aligned}$$

3) учитывая равенство между хозяйственными средствами и источниками их образования на конец периода, следует отметить, что сумма конечных остатков (сальдо) по всем активным счетам равняется сумме конечных остатков (сальдо) по всем пассивным счетам. В нашем случае за данными (рис. 4.10) это:

$$\text{Ск (деб)} 7400+7000+194\ 000 = \text{Ск (кред)} 4400+202\ 000+2000.$$

4.5. Взаимосвязь между синтетическими счетами, субсчетами и аналитическими счетами

Система счетов бухгалтерского учета включает три вида счетов: 1) синтетические счета (счета первого порядка); 2) субсчета (счета второго порядка); 3) аналитические счета (счета третьего порядка).

Синтетическими счетами (счетами первого порядка) называются счета, которые включают в себя обобщенные данные об экономически однородных группах хозяйственных средств предприятия, источниках их образования, хозяйственных процессах, а также результатах хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования.

Основным является то, что информация на синтетических счетах отражается только в денежном измерителе. Так, в частности, по счетам 10 “Основные средства”, 20 “Производственные запасы”, 66 “Расчеты по выплатам работникам” находит отражение только обобщенная информация без конкретизации количества и стоимости основных средств и производственных запасов, а также начисленной заработной платы по каждому работнику предприятия в частности.

Обобщенная информация, которая содержится на синтетических счетах, есть важной для ведения Главной книги, составления Баланса, а также подачи разного рода отчетности в финансовые органы.

Системой счетов бухгалтерского учета предусмотрено деление синтетических счетов (счетов первого порядка) на **субсчета (счета второго порядка)**, которые тоже обобщают информацию о хозяйственных средствах, источнике их образования, а также хозяйственных процессах, но на несколько низшей ступени по сравнению с синтетическими счетами.

Для примера возьмем синтетический счет 20 “Производственные запасы”. Для большей детализации информации по этому счету предусмотрено ведение следующих субсчетов: 201 “Сырье и материалы”, 203 “Топливо”, 205 “Строительные материалы” и пр. С одной стороны субсчета выполняют функции обобщения данных по аналитическим счетам, которые входят в их состав, с другой — функции детализации синтетических счетов, в состав

которых они входят. Следует отметить, что обобщенная информация по субсчетам, как и по синтетическим счетам находит свое отражение только в денежном измерителе.

Вместе с тем обобщенной информации явно недостаточно для принятия оперативных управленческих решений, которые обеспечат наиболее эффективное взаимодействие всех его ресурсов.

Например, строительной организации для возведения жилого дома нужно иметь строительных материалов на определенную сумму, которые по данным субсчета 205 “Строительные материалы”, есть в наличии. Вместе с тем при более детальном анализе имеющихся строительных материалов выяснилось, что кирпича есть в наличии в два раза больше от потребности, цемента — в три раза меньше, а шифер вообще отсутствует. Исходя из этой информации, оценка возможностей предприятия быстро и своевременно построить объект стала совсем неутешительной.

Так, исходя из примера, для принятия решения о строительстве объекта необходимо иметь, помимо обобщенных данных, информацию о каждом наименовании строительных материалов в частности. Наличие такого рода информации получают с помощью **аналитических счетов**, которые предназначены для учета наличия и изменений непосредственно по каждому виду хозяйственных средств, источников образования хозяйственных средств и хозяйственных процессов. Информация, которая содержится на аналитическом счете, находит свое отражение наряду с денежным в натуральных и трудовых измерителях. Примерами аналитических счетов в структуре субсчета 205 “Строительные материалы” могут быть, например: 20501 “Кирпич белый”, 20502 “Кирпич красный”, 20503 “Цемент М-400”, 20504 “Цемент М-500”, 20505 “Алебастр” и пр.

Количество аналитических счетов в структуре субсчетов определяется на каждом предприятии самостоятельно, в зависимости от количества объектов для учета.

Следует отметить, что учет, который осуществляется с использованием аналитических счетов, называется **аналитическим учетом**.

Для наглядности и лучшего понимания всех взаимосвязей между синтетическими счетами, субсчетами и аналитическими счетами рассмотрим следующий пример.

Пример. Начальное сальдо по субсчету 205 “Строительные материалы” состоянием на 01.01.20__ г. составило 15 000 грн, которое, в свою очередь, состоит из начального сальдо по следующим аналитическим счетам: 20501 “Кирпич белый” — 10 000 грн (20 тыс. штук), и 20 504 “Цемент М-500” — 5000 грн (100 мешков по 50 кг). На протяжении месяца со строительными материалами имели место следующие хозяйственные операции:

1. 05.01.20__ г. поступили на склад от поставщиков строительные материалы на сумму 8000 грн, в частности: кирпич — 5000 грн (10 тыс. штук) и цемент — 3000 грн (60 мешков);

2. 10.01.20__ г. выдано со склада на строительство спорткомплекса строительных материалов на сумму 12 000 грн, в частности: кирпич — 4000 грн (8 тыс. штук) и цемент — 8000 грн (160 мешков);

3. 15.01.20__ г. выдано со склада на строительство жилого дома строительных материалов на сумму 7000 грн, в частности кирпич — 7000 грн (14 тыс. штук);

4. 20.01.20__ г. поступили на склад от поставщика строительные материалы на сумму 9000 грн, в частности цемент — 9000 грн (180 мешков);

5. 25.01.20__ г. выдано со склада на строительство жилого дома строительных материалов на сумму 6000 грн, в частности цемент — 6000 грн (120 мешков).

Используя данные приведенного примера, откроем соответствующий субсчет и аналитические счета к нему и отразим в них приведенные хозяйственные операции (табл. 4.4, табл. 4.5, табл. 4.6).

По результатам рассмотренного примера можно вывести **четыре закономерности**, которые раскрывают принципы взаимосвязей между синтетическими счетами, субсчетами и аналитическими счетами, а именно:

1) сальдо начальное по синтетическому счету равняется сумме начальных сальдо по его субсчетам, которые, в свою очередь, равняются сумме начальных сальдо по их аналитическим счетам;

2) дебетовый оборот по синтетическому счету равняется сумме дебетовых оборотов по его субсчетам, которые, в свою очередь, равняются сумме дебетовых оборотов по их аналитическим счетам;

3) кредитовый оборот по синтетическому счету равняется сумме кредитовых оборотов по его субсчетам, которые, в свою

Таблица 4.4

Д		Субсчет 205 “СТРОИТЕЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ”		К	
Дата	Содержание записи	Сумма, грн	Дата	Содержание записи	Сумма, грн
	Сальдо начальное	15 000			
05.01	Поступило от поставщика	8000	10.01	Выдано на строительство	12000
20.01	Поступило от поставщика	9000	15.01	Выдано на строительство	7000
			25.01	Выдано на строительство	6000
	Оборот	17 000		Оборот	25 000
	Сальдо конечное	7000			

Таблица 4.5

Д		Аналитический счет 20501 “КИРПИЧ БЕЛЫЙ”		К			
Дата	Содержание записи	Колич. тыс. шт.	Сумма, грн.	Дата	Содержание записи	Колич. тыс. шт.	Сумма, грн
	Сальдо начальное	20	10000				
05.01	Поступило от поставщика	10	5000	10.01	Выдано на строительство	8	4000
				15.01	Выдано на строительство	14	7000
	Оборот	10	5000		Оборот	22	11 000
	Сальдо конечное	8	4000				

Таблица 4.6

Д		Аналитический счет 20504 “ЦЕМЕНТ М-500”		К			
Дата	Содержание записи	Колич. мешков, шт.	Сумма, грн	Дата	Содержание записи	Колич. мешков, шт.	Сумма, грн
	Сальдо начальное	100	5000				
05.01	Поступило от поставщика	60	3000	10.01	Выдано на строительство	160	8000
20.01	Поступило от поставщика	180	9000	25.01	Выдано на строительство	120	6000
	Оборот	240	12 000		Оборот	280	14 000
	Сальдо конечное	60	3000				

очередь, равняются сумме кредитовых оборотов по их аналитическим счетам;

4) сальдо конечное по синтетическому счету равняется сумме конечных сальдо по его субсчетам, которые, в свою очередь, равняются сумме конечных сальдо по их аналитическим счетам.

4.6. Оборотные ведомости по синтетическим и аналитическим счетам

Для отображения изменений, которые состоялись на протяжении определенного периода в структуре хозяйственных средств, источников их образования и хозяйственных процессов, необходимо провести обобщение по бухгалтерским счетам. С этой целью в бухгалтерском учете составляются оборотные ведомости как по синтетическим, так и по аналитическим счетам.

В общем, оборотная ведомость является способом обобщения оборотов и остатков по бухгалтерским счетам. Она представляет собой таблицу, в которой отмечается сальдо начальное, дебетовый и кредитовый обороты, а также сальдо конечное по каждому счету за отчетный период (месяц). В конце оборотной ведомости по всем колонкам подсчитывают итоги, с помощью которых можно выяснить, не были ли допущены ошибки в учете при отображении хозяйственных операций.

Для начала рассмотрим структуру и порядок составления оборотной ведомости по синтетическим счетам. С этой целью для привлечения исходной информации из синтетических счетов воспользуемся примером, который был рассмотрен в пункте 4.4 данного раздела (рис. 4.10). Используя данные по счетам, представленным в указанной схеме, составим оборотную ведомость по синтетическим счетам (табл. 4.7). Особенностью этой ведомости есть то, что она составляется только с использованием денежного измерителя.

Используя данные табл. 4.7, можно вывести ряд утверждений.

Во-первых, равенство итогов по дебету и кредиту первой пары колонок объясняется равенством между хозяйственными средствами и источником их образования, которые стали основанием для внесения сальдо начального по соответствующим счетам.

Таблица 4.7

Оборотная ведомость по синтетическим счетам, грн

Название счета	Сальдо начальное		Оборот		Сальдо конечное	
	Д	К	Д	К	Д	К
Основные средства	194 000				194 000	
Производственные запасы	4000		3000		7000	
Счета в банках	8000		6400	7000	7400	
Уставной капитал		194 000		8000		202 000
Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)		10 000	8000			2000
Краткосрочные займы		2000	4000	6400		4400
Всего:	206 000	206 000	21 400	21 400	208 400	208 400

Во-вторых, равенство оборотов по дебету и кредиту второй пары колонок объясняется правилом двойной записи, согласно которому каждая хозяйственная операция находит свое отображение одновременно по дебету одного и по кредиту другого счета.

В-третьих, равенство итогов по дебету и кредиту третьей пары колонок объясняется равенством между хозяйственными средствами и источниками их образования, по счетам которых были выведены в результате конечные сальдо.

Если равенства между парами колонок нет, то это означает, что были допущены ошибки или в записях по бухгалтерским счетам, или при составлении непосредственно самой оборотной ведомости.

Следует отметить, что в данной оборотной ведомости находят отображение остатки (начальные и конечные) и обороты, но не отмечается корреспонденция счетов, что не дает возможности обнаружить ошибки, которые возникают при реализации правила двойной записи.

С этой целью в практике учета широко используется **шахматная оборотная ведомость**, которая, по сравнению с обычной оборотной ведомостью, дает также возможность более детально проанализировать дебетовые и кредитовые обороты по синтетическим счетам.

Используя данные примера, рассмотренного в пункте 4.4 данного раздела (рис. 4.10), составим шахматную оборотную ведомость по синтетическим счетам (табл. 4.8).

Таблица 4.8

Шахматная оборотная ведомость по синтетическим счетам, грн

Счета, которые дебетуются	Счета, которые кредитуются						Оборот по дебету
	Основные средства	Производственные запасы	Счета в банках	Уставной капитал	Нераспределенные прибыли	Краткосрочные займы	
Основные средства							
Производственные запасы			3000				3000
Счета в банках						6400	6400
Уставной капитал							
Нераспределенные прибыли				8000			8000
Краткосрочные займы			4000				4000
Оборот по кредиту			7000	8000		6400	21 400

Вместе с тем в представленной в табл. 4.8 шахматной оборотной ведомости могут быть также указаны остатки по счетам на начало и конец отчетного периода, что делает ее исключительно удобной в работе бухгалтера (см. табл. 4.9).

В практике бухгалтерского учета случаются ошибки, которые нельзя обнаружить в оборотной ведомости по синтетическим счетам, в частности: 1) когда хозяйственные операции не были записаны на синтетических счетах (пропуск записей); 2) когда операции были записаны на синтетических счетах в равных, но неправильных суммах; 3) когда операции были записаны в правильных суммах, но неправильной корреспонденции счетов.

В этом случае для выявления такого рода ошибок наряду с оборотными ведомостями по синтетическим счетам составляются **оборотные ведомости по аналитическим счетам**.

В свою очередь оборотные ведомости по аналитическим счетам делятся на три вида: 1) оборотные ведомости, которые составляют только с использованием денежного измерителя; 2) оборотные ведомости, которые составляются с использованием денежного и натурального измерителей; 3) оборотные ведомости по аналитическим счетам с двусторонним сальдо.

Рассмотрим сначала на конкретном примере оборотные ведомости по аналитическим счетам, которые составляются только с использованием денежного измерителя.

Таблица 4.9
Шахматная оборотно-сальдовая ведомость по синтетическим счетам, грн

Счета, которые дебетуются	Сальдо начальное		Счета, которые кредитуются						Сальдо конечное		
	Д	К	Ос-нов-ные сред-ства	Про-из-вод-ствен-ные за-па-сы	Счета в бан-ках	Устав-ной ка-питал	Нера-с-пре-делен-ные при-были	Крат-ко-сроч-ные займы	Обо-рот по дебету	Д	К
Основные средства	194 000								194 000		
Производственные запасы	4000				3000				3000	7000	
Счета в банках	8000						6400		6400	7400	
Уставной капитал		194 000									202 000
Нераспределенные прибыли		10 000				8000			8000		2000
Краткосрочные займы		2000			4000				4000		4400
Оборот по кредиту	х	х			7000	8000			21400	х	х
Всего	206 000	206 000	х	х	х	х	х	х	208 400	208 400	208 400

Пример. Начальное дебетовое сальдо по субсчету 372 “Расчеты с подотчетными лицами” на начало периода составляло 3700 грн, в частности по его аналитическим счетам: 3721 “Завхоз Петренко” – 3500 грн и 3722 “Экспедитор Степаненко” – 200 грн. На протяжении периода состоялись следующие хозяйственные операции: 1) списано с Петренка за приобретенные малоценные и быстроизнашивающиеся предметы 2800 грн; 2) списано со Степаненка сумму затрат, связанных с командировкой 200 грн; 3) неиспользованные подотчетные суммы Петренко были внесены в кассу – 600 грн; 4) выдана Степаненку денежная наличность под отчет для поездки в командировку – 400 грн. Отображение указанных хозяйственных операций по субсчету 372 и по его аналитическим счетам показано на рис. 4.11.

372			
Д	“Расчеты с подотчетными лицами”	К	
Сальдо начальное = 3700 грн.			
4) выдано Степаненку денежную наличность под отчет для поездки в командировку – 400 грн		1) Списано с Петренка за приобретенные малоценные и быстроизнашивающиеся предметы – 2800 грн 2) Списано со Степаненка сумму затрат, связанных с командировкой – 200 грн 3) Неиспользованные подотчетные суммы Петренко внесены в кассу – 600 грн	
Оборот = 400 грн		Оборот = 3600 грн	
Сальдо конечное = 500 грн			
3721		3722	
Д	“Завхоз Петренко”	Д	“Экспедитор Степаненко”
Сн = 3500 грн		Сн = 200 грн	
	1) 2800 грн 3) 600 грн	4) 400 грн	2) 200 грн
Об = 0	Об = 3400 грн	Об = 400 грн	Об = 200 грн
Ск = 100 грн		Ск = 400 грн	

Рис. 4.11. Отображение хозяйственных операций на субсчете 372 “Расчеты с подотчетными лицами” и его аналитических счетов

На основании примера, который приведен на рис. 4.11, составим оборотную ведомость по аналитическим счетам, которую представим в виде табл. 4.10.

Таблица 4.10

**Оборотная ведомость по аналитическим счетам субсчета
372 “Расчеты с подотчетными лицами”, грн**

Название аналитического счета	Сальдо начальное		Оборот		Сальдо конечное	
	Д	К	Д	К	Д	К
3721 – Завхоз Петренко	3500	–	–	3400	100	–
3722 – Экспедитор Степаненко	200	–	400	200	400	–
Всего	3700	–	400	3600	500	–

Как видно из табл. 4.10, вся информация в ней отображена в денежном измерителе.

Вместе с тем, как уже отмечалось, есть также оборотные ведомости по аналитическим счетам, которые составляются с использованием денежного и натуральных измерителей. Такие ведомости составляют непосредственно по счетам, на которых учитываются разного рода материальные ценности.

Для построения оборотной ведомости по аналитическим счетам, которая составляется с привлечением денежного и натуральных измерителей, воспользуемся примером, который был рассмотрен в пункте 4.4 данного раздела (табл. 4.4, табл. 4.5, табл. 4.6).

Используя информацию, которая приведена в указанных таблицах по аналитическим счетам субсчета 205 “Строительные материалы”, составим соответствующую оборотную ведомость и представим ее с помощью табл. 4.11.

Третий вид оборотных ведомостей по аналитическим счетам — это ведомости по аналитическим счетам с двусторонним сальдо. Для детального отображения всех изменений, которые могут происходить на таких счетах, рассмотрим следующий пример.

Пример. На начало месяца сальдо начальное по дебету счета 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” составляло 15 000 грн, в частности по его аналитическим счетам: 6311 “Тор-

Таблица 4.11

**Оборотная ведомость по аналитическим счетам субсчета
205 “Строительные материалы”**

Название аналитического счета	Единица измерения	Сн		Обороты				Ск	
		кол-во	сумма, грн	поступило		выбыло		кол-во	сумма, грн
				кол-во	сумма, грн.	кол-во	сумма, грн.		
20501 Кирпич белый	тыс. шт.	20	10 000	10	5000	22	11 000	8	4000
20504 Цемент М-500 (мешок 50 кг)	шт.	100	5000	240	12 000	280	14 000	60	3000
Всего	х	х	15 000	х	17 000	х	25 000	х	7000

говый центр” — 7000 грн, 6312 “Молокозавод” — 8000 грн. Начальное кредитовое сальдо по счету 63 составило 12 000 грн, в частности по его аналитическим счетам: 6315 “Нефтебаза” — 3000 грн, 6317 “Промснаб” — 9000 грн.

На протяжении месяца состоялись следующие хозяйственные операции: 1) поступили от торгового центра основные средства, за которые была сделана ранее предоплата — 4000 грн; 2) проведена оплата на счет нефтебазы за ранее поставленные горюче-смазочные материалы (ГСМ) — 3000 грн; 3) поступила от молокозавода продукция — 11 000 грн; 4) проведена оплата на счет Промснаба за поставленные им материалы — 5500 грн.

Отображение указанных хозяйственных операций по аналитическим счетам и в целом по счету 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” показано на рис. 4.12.

На основании примера, который представлен на рис. 4.12, составим оборотную ведомость по аналитическим счетам с двусторонним сальдо, которую представим в виде табл. 4.12.

Следует отметить, что итоги оборотной ведомости по аналитическим счетам должны отвечать данным по синтетическому счету, в состав которого они входят.

Для проверки правильности записей и итоговых данных в оборотной ведомости по аналитическим счетам с двусторонним сальдо необходимо к кредитовому конечному остатку прибавить оборот по дебету и начальное дебетовое сальдо. От полученного результата отнять сумму начального кредитового остатка, а также

отнять сумму кредитового оборота. Полученная сумма должна равняться дебетовому остатку на конец отчетного периода:

$$6500 + 8500 + 15000 - 12000 - 15000 = 3000.$$

63			
Д	Расчеты с поставщиками и подрядчиками		К
Сальдо начальное = 15 000 грн.		Сальдо начальное = 12 000 грн.	
2) проведена оплата нефтебазе за поставленные ГСМ – 3000 грн 4) проведена оплата Промснабу за поставленные материалы – 5500 грн		1) поступили от торгового центра основные средства – 4000 грн 3) поступила от молокозавода продукция – 11 000 грн	
Оборот = 8500 грн		Оборот = 15 000 грн	
Сальдо конечное = 3000 грн		Сальдо конечное = 6500 грн	

6311		6312	
Д	Торговый центр	Д	Молокозавод
Сн = 7000 грн.		Сн = 8000 грн.	
	1) 4000 грн.		3) 11000 грн.
Об = 0		Об = 0	
Ск = 3000 грн.		Ск = 3000 грн.	

6315		6317	
Д	Нефтебаза	Д	Промснаб
	Сн = 3000 грн.		Сн = 9000 грн.
2) 3000 грн.		4) 5500 грн.	
Об = 3000 грн.		Об = 0	
			Ск = 3500 грн.

Рис. 4.12. Отображение хозяйственных операций на счете 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” и его аналитических счетах

Таблица 4.12**Оборотная ведомость по аналитическим счетам счета
63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”, грн**

Название аналитического счета	Сальдо начальное		Обороты		Сальдо конечное	
	Д	К	Д	К	Д	К
6311 Торговый центр	7000			4000	3000	
6312 Молокозавод	8000			11 000		3000
6315 Нефтебаза		3000	3000			
6317 Промснаб		9000	5500			3500
Всего	15 000	12 000	8500	15 000	3000	6500

Раздел 5

Учет кругооборота хозяйственных средств

В разделе рассматриваются следующие вопросы:

- 5.1. Методологические основы учета кругооборота хозяйственных средств*
- 5.2. Учет процесса снабжения*
- 5.3. Учет процесса производства*
- 5.4. Учет процесса реализации и определения финансовых результатов*
- 5.5. Учет оплаты труда*

5.1. Методологические основы учета кругооборота хозяйственных средств

Каждое предприятие в процессе своей деятельности вступает в разного рода экономические взаимоотношения, в частности, например: с поставщиками и подрядчиками при закупке сырья и комплектующих; с покупателями и заказчиками при реализации готовой продукции, работ и услуг предприятия; с работниками — относительно расчетов по оплате труда; с кредитно-финансовыми учреждениями в вопросах кредитования; с бюджетом — по уплате налогов и проведения платежей во внебюджетные фонды социального направления.

Но какие бы хозяйственные операции и изменения не происходили на предприятии, весь кругооборот хозяйственных средств можно разделить на три стадии: 1) снабжения; 2) производства; 3) реализации.

Общая схема кругооборота хозяйственных средств представлена на рис. 5.1.

Первая стадия (снабжение) предусматривает затрату предприятием определенной части денег на закупку средств труда и предметов труда. При этом, с одной стороны, принимают участие

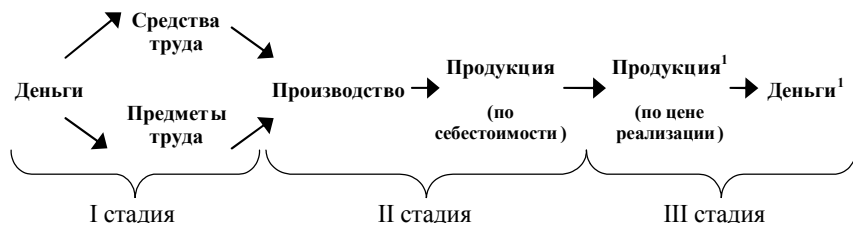


Рис. 5.1. Общая схема кругооборота хозяйственных средств

деньги как средство платежа и мера стоимости, с другой — ценности, которые покупает предприятие.

Вторая стадия (производство) предусматривает взаимодействие средств труда и предметов труда при активной роли в этом процессе рабочей силы. Результатом второй стадии есть получение из производства и оприходование готовой продукции на склад предприятия.

Третья стадия (реализация) является завершающей фазой кругооборота хозяйственных средств. Она выражается в передаче изготовленной продукции по ценам реализации покупателям путем купли-продажи. Если полученная выручка превышает себестоимость реализованной продукции, это значит, что предприятие получило прибыль, если нет — убыток.

Схему кругооборота хозяйственных средств можно отобразить на счетах бухгалтерского учета. Для этого имеющиеся денежные средства предприятия покажем на условном счете “Деньги” (сальдо начальное = А); средства труда и предметы труда отразим на условном счете “Средства производства”; заработную плату как элемент затрат производства — на счете “Зарботная плата”; формирование себестоимости продукции отобразим на счете “Производство”; изготовленную продукцию — на счете “Готовая продукция”; процесс реализации покажем на условном счете “Реализация продукции”; полученный финансовый результат — на счете “Прибыли или убытки” (см. рис. 5.2).

На протяжении определенного периода имели место следующие хозяйственные операции:

1) часть денежных средств предприятия на сумму **а** направлено на закупку средств производства (Кредит “Деньги” — Дебет “Средства производства”);

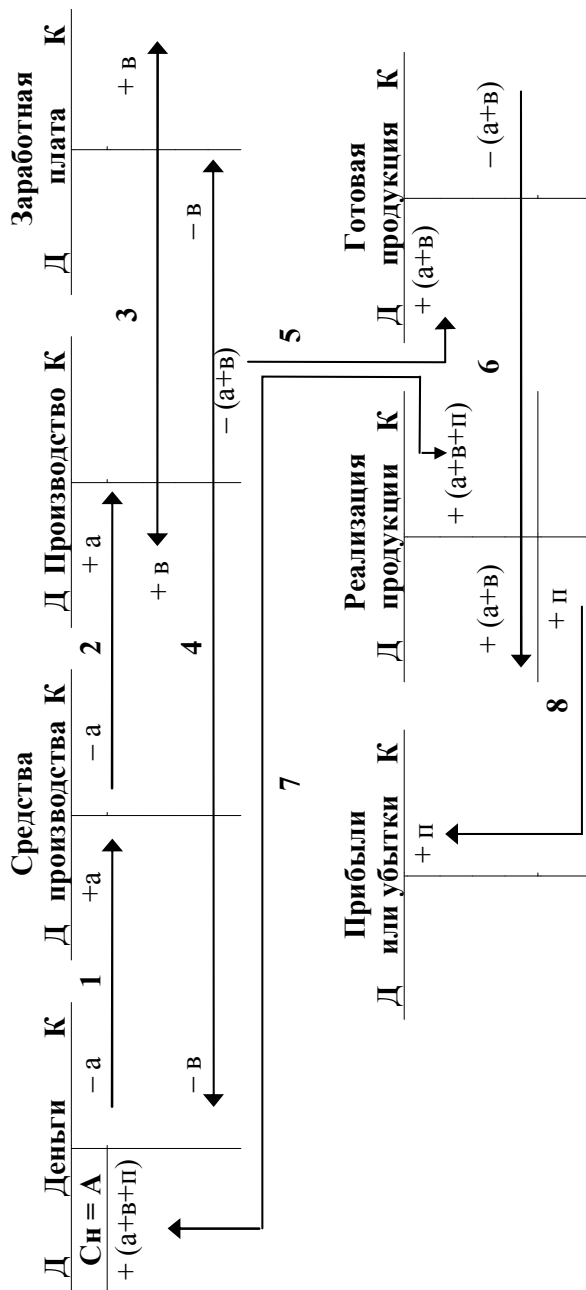


Рис. 5.2. Общая схема кругооборота хозяйственных средств предприятия, выраженная в бухгалтерских счетах

2) в процессе производства были употреблены все средства производства на сумму **а** (Дебет “Производство” — Кредит “Средства производства”);

3) начислено заработную плату работникам, занятым на производстве продукции в сумме **в** (Дебет “Производство” — Кредит “Заработная плата”);

4) выплачено начисленную заработную плату работникам в сумме **в** (Дебет “Заработная плата” — Кредит “Деньги”);

5) готовая продукция из производства по себестоимости оприходована на склад в сумме **а + в** (Дебет “Готовая продукция” — Кредит “Производство”);

6) всю готовую продукцию по себестоимости отпущено в реализацию на сумму **а + в** (Дебет “Реализация продукции” — Кредит “Готовая продукция”);

7) поступили деньги от покупателя за отгруженную ему продукцию по ценам реализации на сумму **а+в+п** (Дебет “Деньги” — Кредит “Реализация продукции”);

8) от реализации продукции получен результат — прибыль в сумме **п** (Дебет “Реализация продукции” — Кредит “Прибыли или убытки”).

Следует отметить, что от реализации продукции может быть и отрицательный результат — убыток (при условии, если по дебету счета “Реализация продукции” будет **а + в + п**, а по кредиту **а + в**). Это значит, что выручка от реализации продукции не покрывает затрат, связанных с ее производством, то есть получен убыток. В этом случае для достижения баланса между дебетом и кредитом счета “Реализации продукции” будет осуществлена запись на сумму **п** (кредит счета “Реализация продукции” и дебет счета “Прибыли или убытки”).

Схему кругооборота хозяйственных средств с отображением на бухгалтерских счетах указанных операций представим в виде рис. 5.2.

Таким образом, рассмотренный пример оборота хозяйственных средств раскрыл данный вопрос лишь с методологической точки зрения. Все операции нашли отображение на условных счетах в общем плане. Вместе с тем процесс кругооборота хозяйственных средств есть многогранным, поэтому в следующих пунктах данного раздела будут более детально рассмотрены все необходимые вопросы.

5.2. Учет процесса снабжения

Для обеспечения ритмичной и бесперебойной деятельности каждое предприятие должно иметь в своем распоряжении определенные производственные запасы. Исходя из этого, процесс снабжения есть первоочередным условием обеспечения выполнения плана производства на предприятии и связан с необходимостью обеспечения его предметами труда в соответствии с заключенными договорами.

Суть процесса снабжения состоит в том, что часть имеющихся денежных средств предприятие направляет на закупку сырья, материалов, комплектующих и пр. Таким образом обеспечивается первая стадия кругооборота хозяйственных средств, во время которой хозяйственные средства переходят из средств сферы обращения в средства сферы производства.

Бухгалтерский учет процесса снабжения должен обеспечить руководство информацией относительно наличия на предприятии необходимой номенклатуры производственных запасов (в частности, по количественным и качественным признакам), о состоянии расчетов с поставщиками и подрядчиками (наличие дебиторской и кредиторской задолженности) и предельно допустимых сроках их проведения, а также о привлечении кредитных ресурсов для обеспечения предприятия необходимыми материалами.

Следует отметить, что, кроме оплаты стоимости сырья или материалов, предприятие осуществляет также затраты по доставке приобретенных запасов в свой склад, а также оплату проведенных погрузочно-разгрузочных работ, которые по своей экономической природе составляют **транспортно-заготовительные расходы**. Исходя из этого, **фактическая себестоимость** приобретенных предприятием производственных запасов состоит из их **покупательной стоимости** и осуществленных в связи с их доставкой **транспортно-заготовительных расходов**.

Рассмотрим учет процесса заготовки производственных запасов, а также корреспонденции между счетами, которые при этом возникают, на конкретном примере.

Пример

Операция 1. Поступили на склад предприятия производственные запасы от поставщика на сумму 3000 грн, оплата не проведена (сложная проводка: Кредит 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” 3000 грн. — Дебет 20 “Производственные запасы” 3000 грн.)

сы” 2500 грн и Дебет 64 “Расчеты по налогам и платежам” 500 грн на сумму налога на добавленную стоимость).

Объяснение

Проводка К 63 — Д 20 и Д 64 осуществляется в случае, когда и поставщик и покупатель являются плательщиками налога на добавленную стоимость. При условии, что хотя бы одна из сторон не является плательщиком такого налога, проводка будет К 63 — Д 20.

Операция 2. Выданы деньги из кассы под отчет работнику предприятия для покупки малоценных и быстроизнашивающихся предметов в сумме 400 грн (Дебет 372 “Расчеты с подотчетными лицами” — Кредит 30 “Касса”).

Операция 3. Проведена из расчетного счета предприятия оплата поставщику за поставленные ранее производственные запасы в сумме 2000 грн (Дебет 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” — Кредит 31 “Счета в банках”).

Операция 4. Учитывая отсутствие оборотных средств на предприятии и как следствие возможности заплатить всю сумму (3000 грн) за поставленные ранее производственные запасы, поставщику был выдан краткосрочный вексель на сумму 1000 грн (Дебет 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” — Кредит 62 “Краткосрочные векселя выданные”).

Операция 5. Поступили на склад малоценные и быстроизнашивающиеся предметы на сумму 200 грн, которые были приобретены работником предприятия за счет выданной ему на руки денежной наличности (Дебет 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” — Кредит 372 “Расчеты с подотчетными лицами”).

Операция 6. Поступили на склад предприятия товары от поставщика в сумме 7000 грн (Дебет 28 “Товары” — Кредит 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”).

Операция 7. Учитывая отсутствие на предприятии оборотных средств, оплата за поставленные товары от поставщика была проведена за счет краткосрочного кредита банка в сумме 7000 грн (Дебет 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” — Кредит 60 “Краткосрочные займы”).

Операция 8. Перечислено с расчетного счета поставщику в счет погашения ранее выданного краткосрочного векселя — 1000 грн (Дебет 62 “Краткосрочные векселя выданные” — Кредит 31 “Счета в банках”).

Основываясь на приведенных хозяйственных операциях, покажем в системе бухгалтерских счетов процесс снабжения предприятия производственными запасами и отразим с помощью рис. 5.3.

<p>20</p> <p>Д Производственные запасы К</p> <hr/> <p>1) 2500</p>	<p>31</p> <p>Д Счета в банках К</p> <hr/> <p>3) 2000 8) 1000</p>
<p>63</p> <p>Расчеты с поставщиками и подрядчиками</p> <p>Д К</p> <hr/> <p>3) 2000 1) 3000 4) 1000 6) 7000 7) 7000</p>	<p>30</p> <p>Д Касса К</p> <hr/> <p>2) 400</p>
<p>372</p> <p>Расчеты с подотчетными лицами</p> <p>Д К</p> <hr/> <p>2) 400 5) 200</p>	<p>62</p> <p>Краткосрочные векселя выданные</p> <p>Д К</p> <hr/> <p>8) 1000 4) 1000</p>
<p>22</p> <p>Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы</p> <p>Д К</p> <hr/> <p>5) 200</p>	<p>28</p> <p>Д Товары К</p> <hr/> <p>6) 7000</p>
<p>60</p> <p>Краткосрочные займы</p> <p>Д К</p> <hr/> <p>7) 7000</p>	<p>64</p> <p>Расчеты по налогам и платежам</p> <p>Д К</p> <hr/> <p>1) 500</p>

Рис. 5.3. Схема учета процесса снабжения

В методических целях в данном пункте был рассмотрен процесс снабжения предприятия материальными ценностями с использованием лишь денежного измерителя. Вместе с тем, на

практике поступление производственных запасов на склад отмечается с использованием как денежного, так и натуральных измерителей.

В структуре себестоимости материалы занимают значительный удельный вес, поэтому правильная организация учета, контроля и анализа затрат, связанных с обеспечением предприятия предметами труда, позволяет принять правильные управленческие решения и найти резервы повышения эффективности деятельности предприятия.

5.3. Учет процесса производства

Процесс производства занимает центральное место в схеме кругооборота хозяйственных средств. Под этим процессом понимаются изготовление продукции на предприятии, выполнение работ и предоставление услуг. Осуществление процесса производства возможно лишь при условии объединения средств труда с предметами труда и при активной роли в этом процессе рабочей силы.

Задачей учета процесса производства непосредственно являются:

- учет материальных и трудовых затрат, связанных с процессом производства;
- размежевание осуществленных затрат между количеством готовой продукции и изделиями, которые находятся в незавершенном производстве;
- определение себестоимости единицы готовой продукции, а также анализ динамики изменения структуры себестоимости продукции в разрезе элементов затрат.

Учет затрат на производство продукции, выполнение работ и предоставление услуг осуществляется на специально отведенном в плане счетов счете 23 “Производство”, на котором по дебету показываются затраты, связанные с производством, а по кредиту — оприходование готовой продукции на склад предприятия.

Счет 23 “Производство” по дебету корреспондирует с кредитами счетов: 20 “Производственные запасы” (на сумму потребленных в производстве сырья, материалов и пр.), 66 “Расчеты по выплатам работникам” (на сумму начисленной оплаты труда работникам, занятым непосредственно на производстве), 13 “Износ необоротных активов” (на сумму начисленной амортизации по

основным средствам и нематериальным активам, которые задействованы непосредственно в процессе производства), 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” (на сумму связанных с производством выполненных для предприятия работ посторонними организациями) и др. Все эти затраты, а также другие в совокупности составляют **производственную себестоимость** изготовленной продукции, выполненных работ и предоставленных услуг.

По кредиту счет 23 “Производство” корреспондирует с дебетами счетов: 26 “Готовая продукция” (на сумму оприходованной из производства на склад готовой продукции), 25 “Полуфабрикаты” (на сумму полученных отходов, пригодных для дальнейшего использования в производственных целях), 90 “Себестоимость реализации” (на сумму выполненных работ и предоставленных услуг посторонним потребителям) и пр.

Наряду этим следует отметить, что не все затраты, связанные с производством продукции, можно сразу отнести на себестоимость конкретного вида продукции.

Исходя из этого, **по целевому назначению** производственные затраты делятся на **основные и накладные**. **Основные затраты** — это затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, предоставлением услуг определенного вида (сырье, заработная плата производственных рабочих и пр.). **Накладные затраты** — это затраты, которые не могут быть непосредственно отнесены на себестоимость конкретного вида продукции. Примером таких затрат являются затраты, связанные с обслуживанием производства, которые учитываются по счету 91 “Общепроизводственные затраты”. Распределение накладных затрат и включение их в себестоимость конкретных изделий по дебету аналитических счетов счета 23 “Производство” и кредита счета 91 “Общепроизводственные затраты” осуществляется пропорционально заработной плате или заработной плате и стоимости материалов, израсходованных на производство определенного вида продукции.

Рассмотрим бухгалтерский учет затрат производства по упрощенной схеме. С этой целью на счетах бухгалтерского учета (как синтетических, так и аналитических) отразим следующие хозяйственные операции (см. рис. 5.4).

Пример

Операция 1. Израсходованные производственные запасы в сумме 1000 грн, в частности: на производство продукции А в

66		65	
Расчеты по выплатам		Расчеты по	
работникам		страхованию	
Д	К	Д	К
	2) 1200		3) 480
2301		2302	
Производство		Производство	
продукции А		продукции В	
Д	К	Д	К
1) 400		1) 600	
2) 300		2) 700	
3) 120		3) 280	
5) 90		5) 210	
6) 100		6) 160	8) 1950
7) 140	8) 1150		
Оборот = 1150	Оборот = 1150	Оборот = 1950	Оборот = 1950
91		20	
Общепроизводственные		Производственные	
затраты		запасы	
Д	К	Д	К
2) 200			1) 1000
3) 80			
4) 20	5) 300		
Оборот = 300	Оборот = 300		
22		13	
Малоценные и быстро-		Износ необоротных	
Д изнашивающиеся предметы К		активов К	
	4) 20		6) 260
63		26	
Расчеты с поставщиками		Готовая	
и подрядчиками		продукция	
Д	К	Д	К
	7) 140	8) 3100	

Рис. 5.4. Схема учета процесса производства

сумме 400 грн; на производство продукции В — 600 грн (Кредит счет. 20 “Производственные запасы” — Дебет счет 2301 “Производство продукции А”, Дебет счет. 2302 “Производство продукции В”).

Операция 2. Начислена заработная плата работникам предприятия — 1200 грн, в частности: занятым на производстве продукции А — 300 грн; на производстве продукции В — 700 грн; работникам общепроизводственного назначения — 200 грн (Кредит счета 66 “Расчеты по выплатам работникам” — Дебет счета 2301 “Производство продукции А”, Дебет счета 2302 “Производство продукции В”, Дебет счета 91 “Общепроизводственные затраты”).

Операция 3. Произведены начисления на заработную плату в фонды социального направления в размере 480 грн и отнесены в частности: на производство продукции А — 120 грн; на производство продукции В — 280 грн; на общепроизводственные затраты — 80 грн (Кредит счета 65 “Расчеты по страхованию” — Дебет счета 2301 “Производство продукции А”, Дебет счета 2302 “Производство продукции В”, Дебет счета 91 “Общепроизводственные затраты”).

Операция 4. Списаны малоценные и быстроизнашивающиеся предметы на общепроизводственные затраты в сумме 20 грн (Дебет счета 91 “Общепроизводственные затраты” — Кредит счета 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы”).

Операция 5. Произведено распределение и включение общепроизводственных затрат в стоимость производства, пропорционально объемам начисленной заработной платы на производстве продукции А и В в сумме 300 грн, в частности: на производство продукции А — 90 грн и на производство продукции В — 210 грн (Кредит счета 91 “Общепроизводственные затраты” — Дебет счета 2301 “Производство продукции А”, Дебет счета 2302 “Производство продукции В”).

Операция 6. Начислена амортизация по основным средствам в сумме 260 грн и отнесено: на производство продукции А — 100 грн; на производство продукции В — 160 грн (Кредит счета 13 “Износ необоротных активов” — Дебет счета 2301 “Производство продукции А”, Дебет счета 2302 “Производство продукции В”).

Операция 7. Выполнены подрядной организацией работы на производстве продукции А на сумму 140 грн (Кредит счета 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” — Дебет счета 2301 “Производство продукции А”).

Операция 8. Оприходована из производства готовая продукция по себестоимости на склад в сумме 3100 грн, в частности: продукцию А в сумме 1150 грн; продукцию В — 1950 грн (Дебет счета 26 “Готовая продукция” — Кредит счета 2301 “Производство продукции А”, Кредит счета 2302 “Производство продукции В”).

Отметим, что с целью определения фактической себестоимости произведенной продукции необходимо к стоимости незавершенного производства на начало месяца (дебетовое начальное сальдо по счету “Производство”) прибавить затраты, которые имели место на протяжении месяца на данном производстве (оборот по дебету счета “Производство”) и вычесть остаток незавершенного производства на конец месяца (дебетовое конечное сальдо по счету “Производство”).

5.4. Учет процесса реализации и определения финансовых результатов

Процесс реализации представляет собой завершающую стадию кругооборота хозяйственных средств, которая непосредственно связана с реализацией готовой продукции, выполненных работ и предоставленных услуг предприятием и, как следствие, с определением финансового результата его деятельности.

В рыночной экономике процессу реализации отводят исключительно важное значение, поскольку все внимание сконцентрировано непосредственно на нуждах потребителей. Вопрос снабжения и организации производства сегодня находятся на втором месте, главными же являются вопросы, что производить и кому продавать, а также каким образом построить свою ценовую политику на рынке, чтобы достичь максимальной экономической эффективности.

Наукой, которая изучает рынок, является маркетинг. Его роль на предприятии связана с определением тех видов продукции, на которые существует спрос, а также влияния изменения формы, качества и цены товара на увеличение объемов его реализации.

Поскольку в бухгалтерском учете находят отображение все стороны хозяйственной деятельности предприятия, то получение обратной информации руководством предприятия об эффективности принятых решений, опять таки осуществляется в

рамках системы бухгалтерского учета, в частности учета процесса реализации.

- Исходя из этого, задачами учета процесса реализации есть:
- определение количества и стоимости отгруженной продукции (по учетным ценам);
 - определение задолженности покупателей перед предприятием за отгруженную им продукцию, выполненные работы и предоставленные услуги согласно договорам (по ценам реализации);
 - соблюдение сроков поставок готовой продукции, выполнения работ и предоставление услуг, а также сроков оплаты со стороны потребителей;
 - учет затрат, связанных со сбытом (реализацией, продажей) продукции, товаров, работ и услуг, а также продвижение их на потребительском рынке (затраты на маркетинг и рекламу);
 - определение финансового результата (получение прибыли или убытка) от реализации продукции, выполненных работ и предоставленных услуг предприятием как в целом, так и в разрезе конкретных номенклатурных групп товаров и пр.

Следует отметить, что определение полученной прибыли или убытка осуществляется поэтапно. Учитывая уровень подготовки читателя, на данном этапе ограничимся общей схемой определения финансового результата деятельности предприятия.

Во-первых, путем вычитания из дохода (выручки) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) суммы налога на добавленную стоимость, определяется **чистый доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг)**.

Во-вторых, путем вычитания из чистого дохода (выручки) себестоимости реализованной продукции, а также затрат на сбыт — определяем **облагаемую налогом прибыль**.

В-третьих, определяется размер налога на прибыль, который подлежит перечислению в бюджет. **Налог на прибыль** равняется произведению облагаемой налогом прибыли на ставку налога на прибыль.

В-четвертых, путем вычитания из облагаемой налогом прибыли налога, который подлежит перечислению в бюджет, — определяем **чистую прибыль**.

Для учета процесса реализации планом счетов бухгалтерского учета предусмотрено использование следующих счетов: 26

“Готовая продукция”, 28 “Товары”, 30 “Касса”, 31 “Счета в банках”, 34 “Краткосрочные векселя полученные”, 36 “Расчеты с покупателями и заказчиками”, 44 “Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)”, 64 “Расчеты по налогам и платежам”, 70 “Доходы от реализации”, 79 “Финансовые результаты”, 90 “Себестоимость реализации”, 93 “Затраты на сбыт”.

Отообразим учет процесса реализации и определения финансового результата деятельности предприятия на конкретном примере путем использования соответствующих бухгалтерских счетов (рис. 5.5).

Пример

Операция 1. Отгружена готовая продукция покупателю по себестоимости 2000 грн. Данная операция будет отображена в двух проводках: 1) Списано на реализацию готовую продукцию по себестоимости (Кредит счета 26 “Готовая продукция” – Дебет счета 90 “Себестоимость реализации”); 1а) Списано на финансовые результаты себестоимость реализованной продукции (Кредит счета 90 “Себестоимость реализации” – Дебет счета 79 “Финансовые результаты”).

Операция 2. Начислена покупателю задолженность за отгруженную ему продукцию по ценам реализации в сумме 6000 грн (Дебет счета 36 “Расчеты с покупателями и заказчиками” – Кредит счета 70 “Доходы от реализации”).

Операция 3. Вичтена сумма налога на добавленную стоимость из суммы дохода от реализации готовой продукции 1000 грн (Дебет счета 70 “Доходы от реализации” – Кредит счета 64 “Расчеты по налогам и платежам”).

Операция 4. Списан на финансовые результаты чистый доход (выручку) без учета налога на добавленную стоимость – 5000 грн (Дебет счета 70 “Доходы от реализации” – Кредит счета 79 “Финансовые результаты”).

Операция 5. Поступила на расчетный счет предприятия оплата от покупателя (выручка) за поставленную ему продукцию в сумме 3500 грн. (Дебет счета 31 “Счета в банках” – Кредит счета 36 “Расчеты с покупателями и заказчиками”).

Операция 6. Получен от покупателя краткосрочный вексель как гарантийное обязательство относительно оплаты за приобретенный товар в будущем на сумму 2500 грн (Дебет счета 34 “Краткосрочные векселя полученные” – Кредит счета 36 “Расчеты с покупателями и заказчиками”).

26		90	
Д Готовая продукция К		Себестоимость реализации К	
	1) 2000	1) 2000	1а) 2000
79		93	
Д Финансовые результаты К		Д Затраты на сбыт К	
1а) 2000	4) 5000		7) 900
7) 900			
8) 630			
9) 1470			
Об = 5000	Об = 5000		
70		36	
Д Доходы от реализации К		Расчеты с покупателями и заказчиками К	
3) 1000	2) 6000	2) 6000	5) 3500
4) 5000			6) 2500
Об = 6000	Об = 6000		
64		31	
Расчеты по налогам и платежам К		Д Счета в банках К	
	3) 1000	5) 3500	
	8) 630		
44		34	
Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки) К		Краткосрочные векселя полученные К	
	9) 1470	6) 2500	

Рис. 5.5. Схема учета процесса реализации

Операция 7. Списаны на финансовые результаты затраты предприятия, связанные со сбытом продукции в сумме 900 грн (Дебет счета 79 “Финансовые результаты” — Кредит счета 93 “Затраты на сбыт”).

Операция 8. Начислен в бюджет налог на прибыль в размере 30% от налогооблагаемой прибыли — 630 грн (Дебет счета 79 “Финансовые результаты” — Кредит счета 64 “Расчеты по налогам и платежам”).

Объяснение

Облагаемая налогом прибыль 2100 грн = Чистый доход (выручка) 5000 грн (Кредит счета 79) — себестоимость реализованной продукции 2000 грн (Дебет счета 79) — затраты на сбыт 900 грн (Дебет счета 79).

Налог на прибыль 630 грн = Облагаемая налогом прибыль 2100 грн x 30% (ставка налога на прибыль).

Операция 9. Определена нераспределенная прибыль предприятия в размере 1470 грн (Дебет счета 79 “Финансовые результаты” — Кредит счета 44 “Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)”).

Объяснение

Учитывая, что по счетам 7 класса конечное сальдо всегда равняется нулю, уравновесим дебетовый и кредитовый оборот по счету 79. Сумма, которая уравнивает обороты, является или прибылью — если она записана по дебету счета 79 и кредиту счета 44, или убытком — если записана по кредиту счета 79 и дебету счета 44.

Чистая прибыль 1470 грн = Облагаемая налогом прибыль 2100 грн — Налог на прибыль 630 грн.

В конце укажем, что минимальная цена за продукцию, работы и услуги должна покрывать затраты, связанные с их созданием. Чем больше разница между реализационной ценой и себестоимостью продукции, работ и услуг — тем больше положительный результат деятельности предприятия (прибыль) и, как следствие, больше возможностей у субъекта хозяйствования расширить свою деятельность.

5.5. Учет оплаты труда

Связующим элементом между средствами труда и предметами труда в процессе производства является рабочая сила. В свою очередь оплата труда выступает как вознаграждение работникам в соответствии с количеством и качеством вложенного ими труда.

Оплата труда, с одной стороны выступает как доход работника, а с другой — как затраты, связанные с производством той или иной продукции.

В свою очередь, исходя из суммы начисленной оплаты труда, осуществляются как удержания из заработной платы, которые уменьшают сумму к выдаче на руки работнику, так и начисления на заработную плату во внебюджетные социальные фонды, которые увеличивают затраты предприятия.

Задачей учета оплаты труда есть:

- правильное начисление оплаты труда и отображение ее на соответствующих бухгалтерских счетах;
- осуществление начислений и удержаний из заработной платы в соответствии с законодательством;
- своевременный и полный расчет с работниками по оплате труда;
- контроль динамики возрастания или уменьшения фонда оплаты труда на предприятии.

Для учета оплаты труда в плане счетов бухгалтерского учета предусмотрено использование следующих счетов: 15 “Капитальные инвестиции”, 23 “Производство”, 30 “Касса”, 31 “Счета в банках”, 37 “Расчеты с разными дебиторами”, 39 “Затраты будущих периодов”, 64 “Расчеты по налогам и платежам”, 65 “Расчеты по страхованию”, 66 “Расчеты по выплатам работникам”, 81 “Затраты на оплату труда”, 91 “Общепроизводственные затраты”, 92 “Административные затраты”, 93 “Затраты на сбыт” и др.

Используя указанные счета, рассмотрим учет оплаты труда на конкретном примере. Схематически учет оплаты труда показан на рис. 5.6.

Пример

Операция 1. По данным первичных документов начислена заработная плата работникам предприятия в размере 12 000 грн,

в частности: работникам основного производства — 7000 грн; административному персоналу — 5000 грн (Кредит счета 66 “Расчеты по выплатам работникам” — Дебет счета 23 “Производство”, Дебет счета 92 “Административные затраты”).

Операция 2. Произведены начисления на заработную плату в фонды социального направления в размере 4800 грн и отнесены на: затраты основного производства — 2800 грн; административные затраты — 2000 грн (Кредит счета 65 “Расчеты по страхованию — Дебет счета 23 “Основное производство”, Дебет счета 92 “Административные затраты”).

Операция 3. Произведены удержания из заработной платы подоходного налога — 2500 грн (Дебет счета 66 “Расчеты по выплатам работникам” — Кредит счета 64 “Расчеты по налогам и платежам”).

Операция 4. Произведены удержания из заработной платы в фонды социального направления в сумме 700 грн (Дебет счета 66 “Расчеты по выплатам работникам” — Кредит счета 65 “Расчеты по страхованию”).

Операция 5. Перечислена в бюджет сумма удержанного подоходного налога — 2500 грн (Дебет счета 64 “Расчеты по налогам и платежам” — Кредит счета 31 “Счета в банках”).

Операция 6. Произведены удержания из заработной платы в счет возмещения выданного займа предприятием работнику на индивидуальное жилищное строительство в сумме 400 грн (Дебет счета 66 “Расчеты по выплатам работникам” — Кредит счета 37 “Расчеты с разными дебиторами”).

Операция 7. Перечислена в фонды социального направления сумма начислений и удержаний из заработной платы — 5500 грн (Дебет счета 65 “Расчеты по страхованию” — Кредит счета 31 “Счета в банках”).

Операция 8. Выдана из кассы заработная плата работникам после осуществления всех отчислений и удержаний — 8400 грн (Дебет счета 66 “Расчеты по выплатам работникам” — Кредит счета 30 “Касса”).

Рассмотренный пример дает четкое размежевание относительно начислений на заработную плату и удержаний из заработной платы. Начисления на заработную плату представляют третий тип хозяйственных операций (увеличиваются хозяйственные средства и источники их образования на одну и ту же сумму). Удержания из заработной платы представляют второй

66		65	
Расчеты по выплатам		Расчеты по	
Д	работникам	Д	страхованию
К		К	
3) 2500	1) 12000	7) 5500	2) 4800
4) 700			4) 700
6) 400			
8) 8400			

23		37	
Производство		Расчеты с	
Д		Д	разными дебиторами
К		К	
1) 7000			6) 400
2) 2800			

92		30	
Административные		Касса	
Д	затраты	Д	
К		К	
1) 5000			8) 8400
2) 2000			

31		64	
Счета в банках		Расчеты по налогам	
Д		Д	и платежам
К		К	
	5) 2500	5) 2500	3) 2500
	7) 5500		

Рис. 5.6. Схема учета расчетов по оплате труда

тип хозяйственных операций (одни источники хозяйственных средств возрастают, другие — уменьшаются на одну и ту же сумму). Исходя из того, что они представляют собой две разные экономические категории, корреспонденция счетов при осуществлении начислений или удержаний будет соответственно разной.

Раздел 6

Документация и инвентаризация

В разделе рассматриваются следующие вопросы:

- 6.1. *Бухгалтерские документы и требования относительно их оформления*
- 6.2. *Классификация документов*
- 6.3. *Учетные регистры и формы бухгалтерского учета*
- 6.4. *Ошибки в учете и способы их исправления*
- 6.5. *Организация документооборота и хранения документов*
- 6.6. *Инвентаризация, ее значения и виды*

6.1. Бухгалтерские документы и требования относительно их оформления

Предметом бухгалтерского учета есть совокупность объектов, которые можно объединить в три группы: 1) хозяйственные средства; 2) источники образования хозяйственных средств; 3) хозяйственные процессы.

Отправным моментом при отображении объектов в учете есть их документирование. Это значит, что все объекты должны быть зафиксированы, то есть должны быть свидетельства об их наличии и движении. Роль такого свидетельства выполняет **документ** (от лат. *“documentum”* — свидетельство, доказательство). Итак, **документ** — это письменное свидетельство, которое подтверждает осуществление хозяйственных операций, включая распоряжения и разрешения администрации (собственника) на их проведение.

Исходя из этого **документация** представляет собой способ сплошного и непрерывного отображения объектов бухгалтерского учета (хозяйственных средств, источников образования хозяйственных средств и хозяйственных процессов) путем использования бухгалтерских документов.

На протяжении всего периода существования учета был и остается традиционным носителем бухгалтерской информации лист бумаги установленного образца. Вместе с тем за последние годы понятие носителя учетной информации значительно трансформировалось в связи с развитием вычислительной техники. Так, сегодня разного рода учетные данные могут сохраняться как на магнитных, так и на лазерных дисках.

Но как бы ни изменялись носители учетной информации, сам документ, как свидетельство факта осуществления хозяйственной операции, остается неизменным. Исходя из этого, можно утверждать, что остается и документация как элемент метода бухгалтерского учета.

Порядок документального отображения хозяйственных операций, а также требования относительно оформления документов регламентируются “Положением о документальном обеспечении записей в бухгалтерском учете”, утвержденном приказом Министерства финансов Украины № 88 от 24.05.1995 г.

В указанном нормативном документе отмечено, что первичные документы должны быть составлены в момент проведения каждой хозяйственной операции или, если это невозможно, непосредственно после ее завершения.

Документы, созданные посредством вычислительной техники на машиносчитываемых носителях, применяются в бухгалтерском учете при условии придания им юридической силы и доказательности.

Документ, изготовленный машинным способом, должен быть записан на материальном носителе (магнитном, бумажном), изготовленном и размеченном согласно требованиям соответствующего стандарта и закодированном в соответствии с утвержденной системой кодификации.

На требование контролирующих или судебных органов и собственных контрагентов предприятие, учреждение обязаны за свой счет сделать копии этих документов на бумажном носителе.

Первичные документы (на бумажных и машиносчитываемых носителях информации) для придания им юридической силы и доказательности должны иметь такие обязательные **реквизиты**:

- название предприятия, учреждения, от лица которых составлен документ;
- название документа (формы);
- код формы;
- дата и место составления;

- содержание хозяйственной операции и его измерители (в натуральных стоимостном выражении);
- должности, фамилии и подписи лиц, ответственных за разрешение и осуществление хозяйственной операции и составление первичного документа.

При применении средств вычислительной и другой оргтехники реквизиты могут быть зафиксированы в виде кода.

Документ может быть подписан лично, с применением факсимиле, штампа, символа или другим механическим или электронным способом удостоверения. Подписи лиц, ответственных за составление первичных документов на вычислительных машинах и других средствах организационной техники, выполняются в виде пароля или другим способом авторизации, что дает возможность однозначно идентифицировать лицо, которое совершило хозяйственную операцию.

Документ на машиносчитываемом носителе должен иметь код лица, ответственного за правильность составления документа. Принадлежность кода конкретному лицу регистрируется организацией создателем документа на машиносчитываемом носителе, а также создаются технические, программные средства и организационные условия, которые исключают возможность пользования чужими кодами.

Физические и юридические лица, которые принимают участие в осуществлении операций, связанных с приемом и выдачей денежных средств, ценных бумаг, товарно-материальных ценностей и прочих объектов имущества, обеспечиваются предприятием, учреждением, которое выполняет эти операции, копиями первичных документов о такой операции.

Первичные документы составляются на бланках типичных форм, утвержденных Министерством статистики Украины, а также на бланках специализированных форм, утвержденных министерствами и ведомствами Украины. **Документирование хозяйственных операций может осуществляться с использованием изготовленных самостоятельно бланков, которые должны обязательно содержать реквизиты типичных или специализированных форм.**

В случаях, установленных законодательством, а также министерствами и ведомствами Украины, бланки первичных документов могут быть отнесены к бланкам строгой отчетности. Бланки строгой отчетности печатаются за образцами типичных форм, утвержденных соответственно Государственным комитетом

статистики по согласованию с Министерством финансов Украины или министерствами и ведомствами по согласованию с Государственным комитетом статистики и Министерством финансов Украины, с обязательным печатанием на бланках квитанций, билетов, талонов, абонементов и т.п. их номинальной стоимости. Все бланки строгой отчетности подлежат нумерации, порядок нанесения которой (нумератором, типографским способом) устанавливаются министерства и ведомства.

Порядок использования и учета бланков первичных документов строгой отчетности, а также круг хозяйственных операций, оформления которых ведется на таких бланках, устанавливается отдельными нормативными актами.

Записи в первичных документах, учетных регистрах должны осуществляться только темного цвета чернилами, пастой шариковых ручек, с помощью печатных машинок, принтеров, средств механизации и другими средствами, которые бы обеспечили сохранение этих записей на протяжении установленного срока сохраняемости документов и предотвратили внесение несанкционированных и незаметных исправлений.

Свободные строки в первичных документах подлежат обязательному прочтению.

Руководитель предприятия, учреждения обеспечивает фиксирование фактов осуществления всех хозяйственных операций, которые были проведены, в первичных документах и выполнение всеми подразделениями, службами и работниками правомерных требований главного бухгалтера относительно порядка оформления и представления для учета сведений и документов.

Руководителем предприятия, учреждения утверждается перечень лиц, которые имеют право давать разрешение (подписывать первичные документы) на осуществление хозяйственной операции, связанной с отпуском (расходом) денежных средств и документов, товарно-материальных ценностей, нематериальных активов и другого имущества. Количество лиц, которые имеют право подписывать документы на осуществление операций по выдаче особенно дефицитных товаров и ценностей, бланков строгой отчетности, должно быть ограничено.

Ответственность за своевременное и качественное составление документов, передачу их в установленные графиком документооборота сроки для отображения в бухгалтерском учете, за достоверность данных, приведенных в документах, несут лица, которые составили и подписали эти документы.

Первичные документы подлежат обязательной проверке работниками, которые ведут бухгалтерский учет, по форме и содержанию, то есть проверяется наличие в документе обязательных реквизитов и соответствие хозяйственной операции действующему законодательству, логическая увязка отдельных показателей.

Запрещается принимать к выполнению первичные документы на операции, которые противоречат законодательным и нормативным актам, установленному порядку приема, сохранения и расходования денежных средств, товарно-материальных ценностей и другого имущества, нарушают договорную и финансовую дисциплину, наносят ущерб государству, собственникам, другим юридическим и физическим лицам. Такие документы должны быть переданы главному бухгалтеру предприятия, учреждения для принятия решения.

Первичные документы, которые прошли обработку, должны иметь отметку, которая исключает возможность их повторного использования: при ручной обработке — дату записи в учетный регистр, а при обработке на вычислительной установке — оттиск штампа оператора, ответственного за их обработку.

Все документы, которые прилагаются к приходным и расходным кассовым ордерам, а также документы, которые стали основанием для начисления заработной платы и других подобных выплат, подлежат обязательному погашению штампом или ручной надписью “Получено” или “Уплачено” с указанием даты (числа, месяца, года).

6.2. Классификация документов

Для оформления разного рода хозяйственных операций, которые осуществляются на предприятии, используют разные по своей форме и содержанию бухгалтерские документы. Разделение документов на группы за определенными признаками обеспечивает правильное составление и обработку документа, а также понимание его роли в системе документооборота на предприятии.

Бухгалтерские документы независимо от их носителя классифицируются по следующим признакам: **по назначению, по характеру задокументированных операций, по порядку**

составления, по количеству охваченных операций, по месту составления, по способу составления и обработки.

По назначению документы делятся на: *распорядительные, исполнительные (оправдательные), бухгалтерского оформления, комбинированные.*

Распорядительными называются документы, в которых содержится распоряжение (приказание, задание) относительно осуществления определенной хозяйственной операции. Они представлены такими бухгалтерскими документами, как: платежное поручение для перечисления денежных средств из расчетного счета предприятия другому предприятию, доверенность на получение материальных ценностей, чек денежной чековой книжки для получения денег из банка в кассу и др. Вместе с тем следует отметить, что распорядительные документы не удостоверяют факта осуществления самой хозяйственной операции, то есть являются лишь основанием для их осуществления.

Исполнительными (оправдательными) называются те документы, которые удостоверяют факт осуществления хозяйственной операции, следовательно, есть основанием для отображения их в учете. Они представлены такими бухгалтерскими документами, как: выписка из расчетного счета предприятия, авансовый отчет относительно использования средств подотчетным лицом и пр. Для исполнителей такие документы являются оправдательными относительно осуществления определенных операций, или расходования денежных средств.

Документы *бухгалтерского оформления* составляются в бухгалтерии на основании распорядительных или исполнительных документов, а также данных текущего учета в процессе подготовки для осуществления соответствующих учетных записей. К таким документам относятся разного рода бухгалтерские справки, группировочные ведомости, расчеты (распределения амортизации по подразделениями предприятия, распределения общепроизводственных затрат, калькуляционные карточки) и пр. Следует отметить, что документы бухгалтерского оформления не отображают непосредственно факт осуществления хозяйственной операции, а являются лишь основанием для осуществления учетных записей.

В практике бухгалтерского учета широко применяются документы, которые объединяют в себе признаки распорядительных документов, исполнительных, а также документов бухгалтерско-

го оформления. Документы, которые объединяют функции указанных выше документов, называются **комбинированными**. Примером таких документов могут быть: расходный кассовый ордер, в котором содержатся как распоряжение руководителя относительно выдачи денег из кассы, так и подтверждение выполнения операции (подписи кассира и получателя); расходная накладная, которая содержит как распоряжение относительно выдачи со склада определенных производственных запасов, так и подтверждение выполнения операции (подписи кладовщика и получателя) и пр.

По характеру задокументированных операций бухгалтерские документы делятся на: **денежные, материальные, расчетные**.

С помощью **денежных документов** оформляются операции, связанные с движением денежных средств на предприятии. Такими документами являются, в частности; приходный и расходный кассовые ордера, чек денежной чековой книжки для получения средств из банка в кассу, объявление на внесение денежной наличности для сдачи денег из предприятия в банк.

Материальными документами оформляются операции, связанные с движением товарно-материальных ценностей на предприятии. Они представлены такими документами, как приходная накладная, расходная накладная, лимитно-заборная карточка и др.

Документы, с помощью которых осуществляются расчеты между предприятиями, организациями и учреждениями, называются **расчетными**. Такие документы представлены, в частности, платежным поручением, платежным требованием-поручением, с помощью которых осуществляются операции на расчетном счете.

По порядку составления бухгалтерские документы делятся на **первичные и сводные**.

Первичные документы составляются непосредственно во время осуществления хозяйственной операции. Они представлены такими документами, как приходные и расходные кассовые ордера, приходные и расходные накладные, товарно-транспортные накладные, наряды на сдельную работу и пр.

В свою очередь, **сводные бухгалтерские документы** составляются на основании данных каждого первичного документа путем группирования и подсчета их показателей. Такие документы представлены, в частности, такими как: кассовый отчет,

авансовый отчет, книга складского учета, отчет о движении товарно-материальных ценностей, которые составляются на основании данных первичных учетных документов.

По количеству охваченных операций бухгалтерские документы делятся на **разовые и накопительные**.

Для оформления одной или нескольких операций, выполнение которых предусмотрено сразу, используют **разовые документы**. После составления разовые документы являются основанием для осуществления на их основе соответствующих бухгалтерских проводок. Разовые документы представлены, в частности, такими как: первичные документы (приходный и расходный кассовые ордера, накладные на оприходование и отпуск производственных запасов со склада (как одного, так и нескольких наименований производственных запасов одновременно), платежное поручение, доверенность на получение товарно-материальных ценностей и пр.), а также сводные документы (отчет о движении товарно-материальных ценностей, кассовый отчет, выписка банка из расчетного счета предприятия, авансовый отчет и пр.).

Накопительные документы используются с целью оформления нескольких однородных хозяйственных операций, выполнение которых предусмотрено на протяжении определенного периода (недели, декады, месяца). Следует отметить, что данные документы являются основанием для осуществления на их основе дальнейших учетных записей лишь при условии отображения в них последней операции и закрытия документа, то есть, подведения итога по всем записям. Примером накопительных документов могут быть: лимитно-заборная карточка, наряды на сдельную работу (как индивидуальный, так и для бригады) и пр.

По месту составления бухгалтерские документы делятся на **внутренние и внешние**.

Внутренними называются такие документы, которые были составлены на том предприятии, где осуществилась та или другая хозяйственная операция.

Внешними называются документы, которые поступили в адрес предприятия от других предприятий, организаций, учреждений.

По способу составления и обработки бухгалтерские документы делятся на такие, которые оформляются **вручную**, а также **с помощью ЭВМ**.

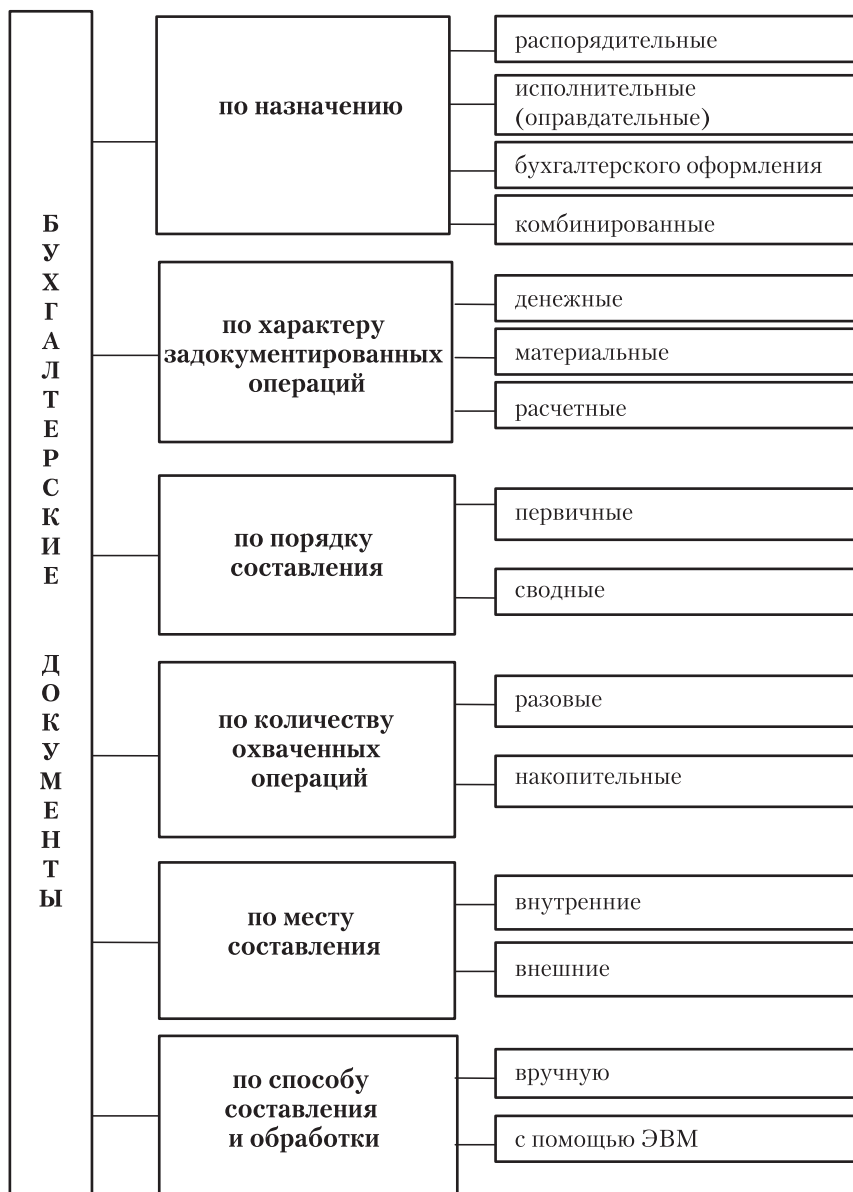


Рис. 6.1. Классификация бухгалтерских документов

Следует отметить, что фактически все бухгалтерские документы в рамках всей системы учета могут быть одновременно и такими, которые оформляются вручную, и такими, которые составляются с помощью ЭВМ. Деление и размежевание документов возможны лишь на отдельно взятом предприятии, которое характеризуется конкретной степенью механизации участков учетной работы. Так, на одном предприятии документы могут быть такими, которые оформляются вручную, другие — с помощью ЭВМ, а в это же время на другом предприятии все может быть наоборот.

Рассмотренную классификацию бухгалтерских документов можно обобщить с помощью рис. 6.1.

Классификация бухгалтерских документов за определенными признаками показала, что фактически каждый документ относится одновременно к разным классификационным группам. Так, например, платежное поручение для перечисления денег поставщику через учреждение банка по назначению есть распорядительным документом, по характеру задокументированных операций — денежным, по порядку составления — первичным, по количеству охваченных операций — разовым, по месту составления — внутренним и по способу составления — такой, который составляется вручную или с помощью ЭВМ, в зависимости от уровня механизации учетной работы на конкретном предприятии.

Таким образом, правильное понимание классификации бухгалтерских документов дает возможность соответственно оценить назначение каждого документа при отображении хозяйственных операций, которые осуществляются в процессе хозяйственной деятельности.

6.3. Учетные регистры и формы бухгалтерского учета

С целью хронологического, систематического или комбинированного накопления, группирования и обобщения информации о хозяйственных операциях, которые содержатся в принятых к учету первичных документах, используются учетные регистры (книги, ведомости, журналы и пр.).

Исходя из этого, можно отметить, что **учетный регистр** представляет собой способ группирования информации из первичных документов, который отображает изменения в структуре объектов бухгалтерского учета за определенный промежуток времени.

Учетные регистры составляются ежемесячно, подписываются исполнителями и главным бухгалтером или лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета предприятия.

Ведение учетных регистров и контрирование документов первичного учета осуществляются с применением, по меньшей мере, кода класса счетов и кода синтетического счета.

Разрез (детализация) аналитической информации в регистрах бухгалтерского учета предприятием может расширяться, изменяться, в зависимости от конкретных потребностей.

Аналитические данные в учетных регистрах должны согласовываться с данными синтетического учета на последнее число месяца.

Хозяйственные операции отображаются в учетных регистрах во время поступления первичных документов или итогами за месяц, в зависимости от характера и содержания операций. Информация в учетные регистры переносится после проверки первичных документов по форме и содержанию.

Итоговые записи в регистрах сверяются с данными первичных документов, которые были основанием для записей в них.

На документах, данные которых включены в учетные регистры, отмечают номера соответствующих учетных регистров и порядковые номера записей в них (номер строки). По документам, данные которых отображены в учетных регистрах общим итогом, номер регистра и номер записи указывают на отдельном листе, который прилагается к сброшюрованным документам.

В учетных регистрах, показатели которых переносят в Главную книгу или в другие учетные регистры, делают соответствующую пометку об этом в соответствующей строке регистра.

Предприятия для проверки правильности составления учетных регистров могут применять оборотную ведомость по счетам бухгалтерского учета, которая состоит из данных оборотов на счетах бухгалтерского учета Главной книги после занесения в нее оборотов из всех журналов. Обороты по дебету счетов и кредиту счетов также должны быть равными.

Информация о хозяйственных операциях предприятия за отчетный период (месяц, квартал, год) из учетных регистров используется для составления финансовой отчетности.

Регистры бухгалтерского учета построенные согласно корреспонденции счетов бухгалтерского учета, которая установлена Инструкцией о применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденной приказом *Министерства финансов Украины от 30 ноября 1999 г. № 291*.

В свою очередь, **форма бухгалтерского учета** выступает как определенная система регистров бухгалтерского учета, порядка и способа регистрации и обобщения информации в них. Она избирается предприятиями самостоятельно с соблюдением единых основ бухгалтерского учета и с учетом особенностей своей деятельности и технологии обработки учетных данных.

Исходя из практики, наиболее распространенными формами бухгалтерского учета на данное время есть журнально-ордерная форма, упрощенная и автоматизированная (компьютерная) формы бухгалтерского учета.

Итак, рассмотрим детально указанные формы бухгалтерского учета.

Журнально-ордерная форма учета

Приказом Министерства финансов Украины № 356 от 29.12.2000 г. были утверждены “Методические рекомендации по применению регистров бухгалтерского учета”.

Методическими рекомендациями предусмотрено применение журналов и ведомостей, которые указаны в табл. 6.1.

Методические рекомендации по применению регистров бухгалтерского учета направлены на обобщение в регистрах бухгалтерского учета (кроме регистра внебалансового учета) методом двойной записи информации о наличии и движении активов, капитала, обязательств и факты финансово-хозяйственной деятельности предприятий, организаций и других юридических лиц (кроме банков и бюджетных учреждений), их филиалов, отделений, представительств независимо от форм собственности, организационно-правовых форм и видов деятельности, на накопление аналитических данных о составе и движении активов, капитала и обязательств, доходов, затрат, финансовых результатов.

Таблица 6.1

Учетные регистры журнально-ордерной формы учета

Номера		Наименование и назначение регистров
Журналов	Ведомостей	
1	2	3
<i>Учет денежных средств и денежных документов</i>		
1	–	Журнал 1 за кредитом счетов 30, 31, 33
–	1.1	Ведомость за дебетом счета 30
–	1.2	Ведомость за дебетом счета 31
–	1.3	Ведомость за дебетом счета 33
<i>Учет долгосрочных и краткосрочных займов</i>		
2	–	Журнал 2 за кредитом счетов 50, 60
<i>Учет расчетов, долгосрочных и текущих обязательств</i>		
3		Раздел I Журнала 3. Учет расчетов за товары, работы, услуги, других расчетов и резерва сомнительных долгов (за кредитом счетов 16, 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68)
		Раздел II Журнала 3. Учет расчетов с бюджетом, учет долгосрочных и текущих обязательств (за кредитом счетов 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69)
	3.1	Ведомость аналитического учета расчетов с покупателями и заказчиками
	3.2	Ведомость аналитического учета расчетов с разными дебиторами
	3.3	Ведомость аналитического учета расчетов с поставщиками и подрядчиками
	3.4	Ведомость аналитического учета выданных и полученных векселей
	3.5	Ведомость аналитического учета расчетов по другим операциям
	3.6	Ведомость аналитического учета расчетов с бюджетом
<i>Учет необоротных активов и финансовых инвестиций</i>		
4		Раздел I Журнала 4. Учет основных средств других необоротных материальных активов, нематериальных активов и износа необоротных активов (за кредитом счетов 10, 11, 12, 13, 19)
	–	Раздел II Журнала 4. Учет капитальных и финансовых инвестиций и других необоротных активов (за кредитом счетов 14, 15, 18, 35)

Продолжение табл. 6.1

1	2	3
	4.1	Ведомость аналитического учета капитальных инвестиций
	4.2	Ведомость аналитического учета финансовых инвестиций
	4.3	Ведомость аналитического учета нематериальных активов
<i>Учет затрат</i>		
5, 5А*	–	Раздел I Журнала 5 и Журнала 5А за кредитом счетов 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99 и раздел II Журнала 5 и Журнала 5А по кредитам счетов по журналам 1, 2, 3, 4, 6
	–	Раздел III Журнала 5 по кредитам счетов 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 91
	–	Раздел III А Журнала 5А по кредитам счетов 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 80, 81, 82, 83, 84, 91
	–	Раздел III Б Журнала 5А по кредитам счетов 20, 22, 39, 65, 66
		Раздел IV Журнала 5 и Журнала 5А. Аналитические данные к счету 28 “Товары”
	5.1	Ведомость аналитического учета запасов
<i>Учет доходов и результатов деятельности</i>		
6	–	Журнал 6 по кредитам счетов 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79
	–	Раздел II “Аналитические данные о доходах”
<i>Учет собственного капитала и обеспечение обязательств</i>		
7	–	Журнал 7 по кредитам счетов 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49
	7.1	Ведомость аналитических данных счета 42 “Дополнительный капитал”
	7.2	Ведомость аналитических данных счета 44 “Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)”
	7.3	Ведомость аналитических данных счета 47 “Обеспечение будущих затрат и платежей”
–	8	Ведомость внебалансового учета

Схему журнально-ордерной формы учета можно представить с помощью рис. 6.2.

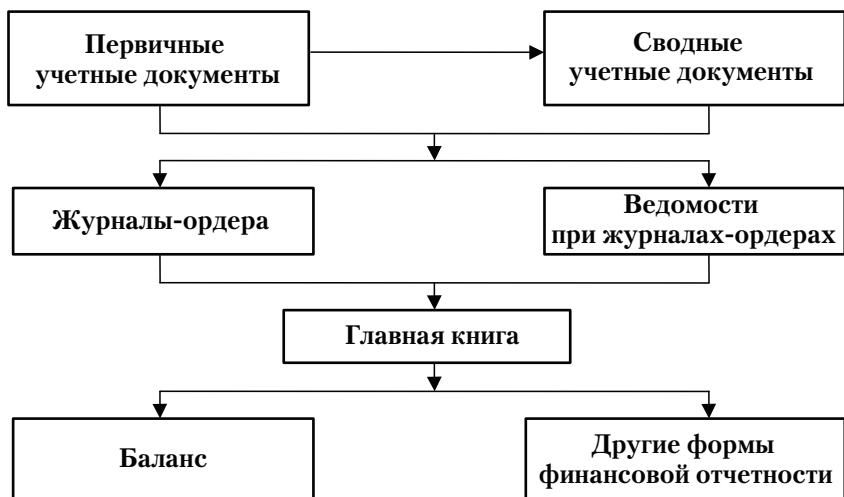


Рис. 6.2. Схема журнально-ордерной формы учета

Приказом Министерства финансов Украины № 422 от 25.06.2003 г. утверждены “Методические рекомендации по применению регистров бухгалтерского учета малыми предприятиями”.

Методические рекомендации предназначены для ведения регистров бухгалтерского учета юридическими лицами — субъектами предпринимательской деятельности любой организационно-правовой формы и формы собственности (кроме банков) с признаками малых предприятий.

Рекомендациями определено, что обобщение информации о хозяйственных операциях малые предприятия могут осуществлять по простой и упрощенной форме бухгалтерского учета.

Простая форма бухгалтерского учета

Простая форма бухгалтерского учета применяется малыми предприятиями с незначительным документооборотом (количеством хозяйственных операций), которые осуществляют деятельность по выполнению нематериалоемких работ и услуг. Данная

форма учета предусматривает использования Журнала учета хозяйственных операций (см. рис. 6.3).

Регистрация операций				Корреспонденция счетов бухгалтерского учета							
№ п/п	Дата и номер соответственного документа	Содержание операции	Сумма	10 “Основные средства”		13 “Износ необоротных активов”		15 “Капитальные инвестиции”		и т.д.	
				Д	К	Д	К	Д	К	Д	К
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Рис. 6.3. Схема Журнала учета хозяйственных операций

В Журнале учета хозяйственных операций (далее – Журнал) записи осуществляются на основании первичных и сводных учетных документов, ведомостей начисления заработной платы и амортизации и т.п. с отображением суммы операции на счетах бухгалтерского учета.

Журнал ведется ежемесячно. Данные строки “Сальдо на конец месяца” из Журнала за предыдущий месяц переносятся в строке “Сальдо на начало месяца” Журнала за отчетный месяц по каждому счету бухгалтерского учета.

В графе 3 “Содержание операции” в хронологической последовательности позиционным способом отображаются хозяйственные операции отчетного месяца с указанием суммы операции в графе 4 и одновременно в графах “Дебет” и “Кредит” двух счетов бухгалтерского учета соответствующих видов активов, собственного капитала, обязательств, доходов и затрат.

Итоговые данные в Журнале определяют подсчетом суммы оборотов за дебетом и за кредитом всех счетов бухгалтерского учета и выведением сальдо на конец месяца. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов за месяц должны быть одинаковыми и равняться сумме из графы 4 “Сумма хозяйственной операции” в строке “Всего оборотов за месяц”.

Для аналитического учета расчетов по оплате труда, с дебиторами и кредиторами малые предприятия применяют Ведомость 3-М (см. прил. А3) итоговые данные которой (без повторения за-

писей, которые осуществляются в Журнале непосредственно из первичных документов) заносятся в Журнал учета хозяйственных операций с пометкой в графе 3 “Ведомость 3-М”.

Упрощенная форма бухгалтерского учета

Упрощенная форма бухгалтерского учета предусматривает обобщение информации о хозяйственных операциях в таких регистрах бухгалтерского учета:

- **Ведомость 1-М.**

Раздел I. Учет денежной наличности и денежных документов.

Раздел II. Учет денежных средств и их эквивалентов.

- **Ведомость 2-М.** Учет запасов.

- **Ведомость 3-М.**

Раздел I. Учет расчетов с дебиторами и кредиторами, по налогам и платежам, долгосрочных обязательств и доходов будущих периодов.

Раздел II. Учет расчетов по оплате труда.

- **Ведомость 4-М.**

Раздел I. Учет необоротных активов и амортизации (износа).

Раздел II. Учет капитальных и финансовых инвестиций и прочих необоротных активов

- **Ведомость 5-М.**

Раздел I. Учет затрат.

Раздел II. Учет затрат на производство.

Раздел III. Учет доходов и финансовых результатов.

Раздел IV. Учет собственного капитала, затрат будущих периодов, обеспечений будущих затрат и платежей.

- **Оборотно-сальдовая ведомость**

Типовые формы ведомостей упрощенной формы бухгалтерского учета приведены в приложениях А1–А6.

Сумма по любой операции отображается в ведомостях учета по счету, который кредитуется, и одновременно (по сумме операции или общим итогом оборотов за месяц) в ведомостях учета за счетом, который дебетуется, с указанием корреспондирующего счета.

Остатки денежных средств по ведомостям должны быть сопоставлены с соответствующими данными первичных и сведенных документов, на основании которых были сделаны записи (отчет кассира, банковские выписки и т.п.).

В ведомостях указывается месяц, за который они составляются.

Учет денежной наличности, денежных средств, их эквивалентов и денежных документов

Систематизация информации о наличии и движении денежной наличности, денежных средств на счетах в банках, эквивалентов денежных средств в дороге и денежных документов осуществляется в **Ведомости 1-М** (см. прил. А1).

В разделе I “Учет денежной наличности и денежных документов” осуществляются записи по операциям с денежной наличностью и денежными документами за дебетом и кредитом счета 30 “Касса”.

В разделе II “Учет денежных средств и их эквивалентов” осуществляются записи по операциям на счетах в банках, в дороге, эквивалентов денежных средств за дебетом и кредитом счета 31 “Счета в банках”.

Записи в Ведомости 1-М осуществляются на основании первичных и сводных учетных документов (отчетов кассира и добавленных к ним прибыльных и расходных кассовых ордеров, выписок банка и приложенных к ним документов и т.п.) в разрезе корреспондирующих счетов в хронологическом порядке.

Учет запасов

Ведомость 2-М (см. прил. А 2) используется для отображения оборотов за дебетом и кредитом счетов 20 “Производственные запасы”, 21 “Животные на выращивании и откорме”, 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы”, 25 “Полуфабрикаты”, 26 “Готовая продукция”, 27 “Продукция сельскохозяйственного назначения”, 28 “Товары”. В ведомости отмечается код и название соответствующего счета бухгалтерского учета, относительно которого вносятся данные об остатке и хозяйственных операциях.

Записи в Ведомости 2-М проводятся на основании первичных документов, отчетов о движении товарно-материальных ценностей по складам, или материальных отчетов, в которых обобщаются поступления запасов и их использование, а также выбытие за отчетный месяц.

Учет расчетов с дебиторами и кредиторами, по налогам и оплате труда

Систематизация хозяйственных операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, с подотчетными лицами, разными дебиторами и кредиторами, участниками, по налогам и платежам, по отчислению на пенсионное обеспечение, социальное страхование, страхование на случай безработицы, индивидуальное страхование и страхование имущества, расчетам по оплате труда, доходов будущих периодов и резерва сомнительных долгов осуществляется в **Ведомости 3-М** (см. прил. А3).

В Ведомости 3-М отображаются обороты по дебету и кредиту счетов:

- **в разделе I** “Учет расчетов с дебиторами и кредиторами, по налогам и платежам, учет долгосрочных обязательств и доходов будущих периодов” – 34 “Краткосрочные векселя полученные”, 36 “Расчеты с покупателями и заказчиками”, 37 “Расчеты с разными дебиторами”, 55 “Другие долгосрочные обязательства”, 62 “Краткосрочные векселя выданные”, 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”, 64 “Расчеты по налогам и платежам”, 67 “Расчеты с участниками”, 68 “Расчеты по прочим операциям”, 69 “Доходы будущих периодов”;
- **в разделе II** “Учет расчетов по оплате труда” – 66 “Расчеты по выплатам работникам”.

В разделе I Ведомости 3М записи группируются по указанным в нем счетами путем вписывания перед началом записей в графу 3 кода и названия соответствующего счета бухгалтерского учета, относительно которого дальше осуществляются записи. Для заполнения других граф используются данные Ведомостей 1-М, 3-М, 4-М и 5-М.

Записи осуществляются на протяжении месяца на основании принятых к учету первичных документов по хозяйственным операциями, относительно которых корреспондируются указанные в Ведомости счета бухгалтерского учета

Для учета выданных и полученных векселей, расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, участниками и подотчетными лицами, с другими дебиторами и кредиторами в графе 3 раздела I отмечается название (фамилия) дебитора (кредитора).

При отображении расчетов с дебиторами и кредиторами в Ведомости отводится необходимое количество строк для записей относительно расчетов с ними.

Для учета расчетов с бюджетом, по отчислениям на пенсионное обеспечение, социальное и прочие виды страхования в графе 3 раздела I указываются виды налогов, платежей и отчислений. За каждым видом налогов, платежей и отчислений ежемесячно отображаются начисленные и подлежащие к возмещению суммы налогов и платежей, их погашения, списания и т.п. Сальдо на конец месяца определяется отдельно за каждым видом налога.

Доходы будущих периодов отображаются в разделе I Ведомости 3-М по видам доходов.

В разделе II Ведомости 3-М отображаются расчеты по выплатам работникам. За кредитом счета 66 отображаются операции, связанные с начислением работникам основной и дополнительной заработной платы, премии, помощи по временной нетрудоспособности и т.п. За дебетом счета отображаются все вычитания из заработной платы работников (подоходного налога, в Пенсионный фонд, в фонды страхования), а также суммы выплаченных авансов и заработной платы.

Учет необоротных активов, начисленной амортизации, капитальных и финансовых инвестиций и прочих необоротных активов

Для систематизации информации о наличии, движении и износе необоротных активов (основных средств, других необоротных материальных активов, нематериальных активов), о капитальных и финансовых инвестициях и прочих необоротных активах ведется **Ведомость 4-М** (см. прил. А 4).

В Ведомости 4-М отображаются обороты за дебетом и кредитом счетов:

- **в разделе I** “Учет необоротных активов и износа” — 10 “Основные средства” и 13 “Износ необоротных активов”;
- **в разделе II** “Учет капитальных и финансовых инвестиций и прочих необоротных активов” — 14 “Долгосрочные финансовые инвестиции”, 15 “Капитальные инвестиции”, 18 “Прочие необоротные активы”, 35 “Текущие финансовые инвестиции”.

В разделе I Ведомости 4-М осуществляются записи на основании первичных и сводных учетных документов (актов при-

ема-передачи (внутреннего перемещения) основных средств, актов списания, расчета амортизации и т.п.).

В разделе II Ведомости 4-М ведется бухгалтерский учет капитальных и финансовых инвестиций, прочих необоротных активов. Записи в разделе II группируются по счетам 14, 15, 18 и 35 путем вписывания перед началом записей в графе 2 кода и названия соответствующего счета бухгалтерского учета, относительно которого дальше осуществляются записи.

**Учет доходов, затрат, финансовых результатов,
собственного капитала, затрат будущих периодов,
обеспечений будущих расходов и платежей**

В Ведомости 5-М (см. прил. А5) осуществляется систематизация информации за дебетом и кредитом счетов:

- **в разделе I “Учет затрат”** – 84 “Затраты операционной деятельности” и 85 “Прочие затраты”;
- **в разделе II “Учет затрат на производство”** – 23 “Производство”;
- **в разделе III “Учет доходов и финансовых результатов”** – 44 “Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)”, 70 “Доходы”, 79 “Финансовые результаты”;
- **в разделе IV “Учет собственного капитала, затрат будущих периодов, обеспечения будущих расходов и платежей”** – 39 “Затраты будущих периодов”, 40 “Собственный капитал”, 47 “Обеспечение будущих расходов и платежей”.

В разделе I Ведомости 5-М ведется учет затрат предприятия в разрезе элементов затрат при условии использования 8-го класса Плана счетов.

В разделе II Ведомости 5-М отображаются затраты на производство продукции (работ, услуг) по видам продукции, работ, услуг (дебет счет 23 “Производство”), по кредиту этого счета отображается их ежемесячное списание в дебет счета 26 “Готовая продукция”, или счета 79 “Финансовые результаты”.

Раздел III Ведомости 5-М предназначен для систематизации информации о доходах от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, о финансовых результатах от обычной деятельности и чрезвычайных событий, о нераспределенных прибылях (непокрытых убытках).

Раздел IV Ведомости 5-М предназначен для систематизации информации по счету 39 “Затраты будущих периодов”, о собственном капитале (счет 40 “Уставной капитал”, 41 “Паевой капитал”, 42 “Дополнительный капитал”, 43 “Резервный капитал”, 45 “Изъятый капитал”, 46 “Неоплаченный капитал”), по счету 47 “Обеспечение будущих расходов и платежей” и счету 48 “Целевое финансирование и целевые поступления”. В графе 2 в начале записей отмечается код и название соответствующего счета бухгалтерского учета, относительно которого вносятся данные об остатке и хозяйственных операциях.

Итоговые записи из ведомостей переносятся в **Оборотно-сальдовую ведомость** (см. прил. А6), которая используется ежемесячно для обобщения данных регистров бухгалтерского учета за каждым счетом бухгалтерского учета.

Схему упрощенной формы учета можно представить с помощью рис. 6.4.

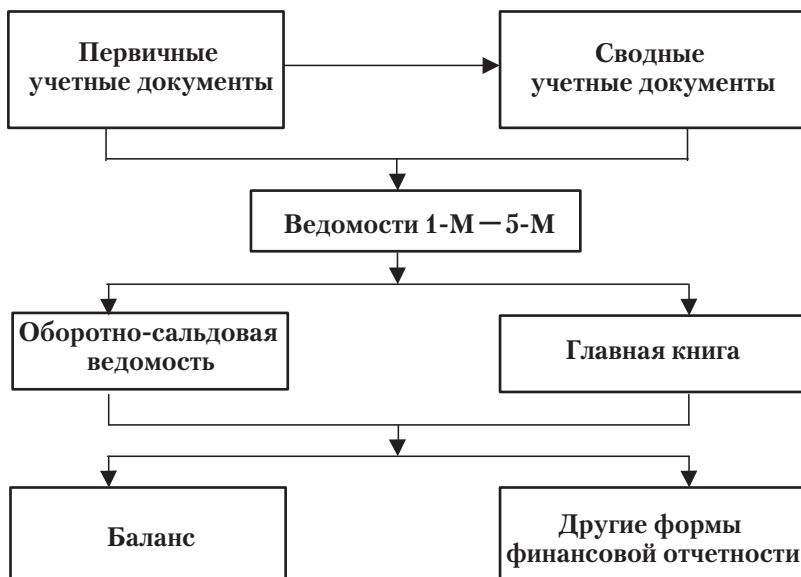


Рис. 6.4. Схема упрощенной формы учета

Автоматизированная (компьютерная) форма учета

Автоматизированная (компьютерная) форма бухгалтерского учета базируется на использовании разных видов компьютерной техники.

На больших предприятиях, где при помощи ЭВМ обрабатывается большое количество как учетной, так и другой информации, создаются вычислительные центры с мощными ЭВМ.

Вместе с тем развитие рынка показало, что наиболее мобильным с точки зрения скорости перевооружения и обновления производства являются небольшие предприятия. На таких предприятиях автоматизация учетной работы проводится с помощью персональных ЭВМ (ПЭВМ).

Автоматизированная (компьютерная) форма учета включает такие этапы:

- 1) документирование хозяйственных операций;
- 2) автоматизированная обработка информации;
- 3) автоматизированное обобщение учетной информации (баланс и отчетность).

В зависимости от финансовых возможностей и потребностей того или иного предприятия автоматизация бухгалтерского учета может быть полной или частичной.

Полная автоматизация учетной работы предусматривает автоматизацию всех этапов и участков учетной работы. В этих условиях первичные документы (в большинстве) оформляются не вручную с использованием типографских бланков, а печатаются с помощью ПЭВМ, что значительно сокращает рабочее время учетных работников. При полной автоматизации для обработки информации отпадает потребность дополнительного ввода данных из первичных документов в базу данных ПЭВМ, поскольку в памяти компьютера сохраняются все необходимые реквизиты. И, как следствие, при полной автоматизации составление предусмотренных законодательством форм отчетности предприятия тоже осуществляется с помощью ПЭВМ.

Исходя из практики учета, на предприятиях Украины в данное время наиболее распространена частичная автоматизация бухгалтерского учета, которая предусматривает автоматизацию отдельных этапов и участков учетной работы. На многих предприятиях с помощью ПЭВМ, как правило, осуществляют учет заработной платы, производственных запасов и пр., которые

являются наиболее трудоемкими участками учета. При таких условиях автоматизации подлежит лишь второй этап учетного процесса (автоматизированная обработка информации), а первый (документирование хозяйственных операций) и третий (обобщение учетной информации) обеспечивается вручную. Это обычно влияет на затраты рабочего времени бухгалтеров, а также на качество и сроки получения учетной информации.

Заметим, что отсутствие полной автоматизации учетной работы не всегда связано с финансовыми возможностями конкретного предприятия. Значительная роль, вместе с этим сегодня должна уделяться вопросам подготовки и переподготовки учетных работников в высших учебных заведениях.

6.4. Ошибки в учете и способы их исправления

Бухгалтерский учет на практике связан с оформлением значительного количества первичных документов, которые удостоверяют осуществление тех или других хозяйственных операций. Информация из первичных учетных документов обобщается, систематизируется и находит свое отображение в учетных регистрах.

В свою очередь, при заполнении как первичных документов, так и учетных регистров допускаются разного рода ошибки.

Наиболее распространенными ошибками в учете есть:

- запись неправильного текста, что в результате изменяет или содержание операции, или направление осуществленных затрат;
- запись неправильных единиц измерения материальных ценностей, учетной цены единицы запасов, что в результате изменяет итог по конкретной операции;
- запись неправильных расценок при выполнении работ, что приводит или к занижению, или к завышению фонда оплаты труда по подразделениям и предприятию в целом;
- установление неправильной корреспонденции между счетами, что приводит в результате к записям в других учетных регистрах;
- нарушения правил двойной записи и взаимосвязей между синтетическими счетами, субсчетами и аналитическими счетами;
- неправильное выведение оборотов и сальдо по счетам и пр.

Следует отметить, что обработка информации как вручную, так и с использованием вычислительной техники совсем не защищает от ошибок. **Ошибки, которые возникают в учете, могут быть вызваны:**

- недостаточным уровнем квалификации учетных работников;
- усталостью и невнимательностью работников;
- неисправностью вычислительной техники;
- использованием при обобщении данных из отчетов и учетных регистров, в которых были допущены ошибки и пр.

Ошибки в учете могут быть **локальными**, если неправильные записи (ошибки) отмечаются лишь в одном учетном регистре и при этом не влияют в дальнейшем на систематизацию информации в других учетных регистрах, а также **транзитными**, когда ошибка в одном учетном регистре приводит к цепным изменениям (ошибкам) в других учетных регистрах, а также отчетности предприятия.

Одним из наиболее распространенных способов выявления ошибок, допущенных в учете, есть **пунктуация записей**. Он состоит в том, что в процессе проверки записей в нескольких учетных регистрах, где были выявлены расхождения, рядом с аналогичными цифрами ставится пометка “V”, которая удостоверяет тождественность данных. Это дает возможность увидеть, какая часть информации уже проверена и что необходимо будет еще обработать с целью поиска ошибок.

Действенным способом выявления ошибок в случае нарушения правил двойной записи и взаимосвязей между синтетическими счетами, субсчетами и аналитическими счетами является составление оборотных ведомостей как по синтетическим, так и аналитическим счетам. Порядок составления таких ведомостей был нами рассмотрен в разделе 4.

Следует отметить, что проверка с целью выявления ошибок может быть как **сплошной**, когда она осуществляется на всех участках учетной работы, так и **выборочной**, когда осуществляется поиск ошибок по определенным участкам учетной работы или отдельным операциям.

В зависимости от характера ошибок используют разные способы их исправления. Положением о документальном обеспечении записей в бухгалтерском учете (приказ Министерства финансов Украины № 88 от 24.05.1995 г.) **предусмотрены исправления ошибок следующими способами:**

1) **корректирующий;**

2) **красного сторно (отрицательных чисел).**

Следует отметить, что в тексте и цифровых данных первичных документов, учетных регистров и отчетов подчистки и неогворенные исправления не допускаются.

Ошибки в первичных документах, учетных регистрах и отчетах, которые созданы ручным способом, исправляются **корректирующим способом**, то есть неправильный текст или цифры зачеркиваются и над зачеркнутым надписывается правильный текст или цифры. Зачеркивание осуществляется одной чертой так, чтобы можно было прочесть исправленное.

В свою очередь, ошибки в учетных регистрах за прошедший отчетный период исправляются **способом “красного сторно”**. Этот способ предусматривает составление бухгалтерской справки, в которую ошибка (сумма, корреспонденция счетов) заносится красными чернилами, или темной пастой шариковых ручек в рамке, а правильная запись (сумма, корреспонденция счетов) заносится темными чернилами или пастой шариковых ручек. Внесением этих данных в учетный регистр в месяце, в котором выявлена ошибка, ликвидируется неправильная запись и отображается правильная сумма и корреспонденция счетов бухгалтерского учета.

Ошибки в учетных регистрах за текущий период, которые исправляются способом **дополнительных проводок**, используют в случаях, если корреспонденция между счетами указана правильно, но операция отмечена в меньшей сумме, чем по факту ее осуществления. В этом случае составляют дополнительную проводку по той же самой корреспонденции счетов, что и начальная запись, на разницу между правильной и уменьшенной суммой по операции.

Исправление ошибки должно быть обусловлено надписью **“исправлено”** и подтверждено подписями лиц, которые подписали этот документ, с указанием даты исправления.

В документах, которыми оформлены кассовые и банковские операции и операции с ценными бумагами, исправления не допускаются.

Исправление ошибок, которые случаются при определении корреспонденции между счетами, способом “красного сторно” рассмотрим на примере с привлечением бухгалтерских счетов.

Пример

Операция 1. Согласно данных первичного документа на склад было оприходовано из производства по себестоимости го-

товую продукцию на сумму 4000 грн. В бухгалтерском учете, в силу допущенной ошибки, данная операция была отображена следующей проводкой:

Дебет счета 20 “Производственные запасы” 4000 грн.
Кредит счета 23 “Производство” 4000 грн.

Операция 2. После выяснения допущенной ошибки проведено сторнирование ошибочно записанной суммы:

Дебет счета 20 “Производственные запасы” 4000 грн.
Кредит счета 23 “Производство” 4000 грн.

Операция 3. Установлена правильная корреспонденция между счетами при оприходовании готовой продукции на склад из производства по себестоимости на сумму 4000 грн:

Дебет счета 26 “Готовая продукция” 4000 грн.
Кредит счета 23 “Производство” 4000 грн.

Отообразим указанные хозяйственные операции с помощью схемы, которая представлена на рис. 6.5.

20 Производственные запасы		23 Производство		26 Готовая продукция	
Д	К	Д	К	Д	К
1) 4000		1) 4000		3) 4000	
2) 4000		2) 4000			
		3) 4000			
Оборот = 0	—	Оборот=4000	—	Оборот = 4000	—

Рис. 6.5. Исправление ошибочной корреспонденции между счетами при использовании способа “красное сторно”

Рядом с приведенным примером в бухгалтерском учете исправления ошибок с использованием способа “красного сторно” применяют и в том случае, когда запись сделана в правильной корреспонденции счетов, но с преувеличением фактической суммы осуществленной операции. Исходя из этого, на сумму разницы (превышения) ошибочной записи и правильной суммы делают частичное сторнирование. Исправление ошибок в учете способом “красного сторно” при условии отображения по счетам больших цифр, чем фактические, рассмотрим на следующем примере.

Пример

Операция 1. По данным первичного документа было выдано из кассы денежную наличность подотчетному лицу для поездки в командировку в сумме 800 грн. В бухгалтерском учете, в силу допущенной ошибки, данная операция была отображена в правильной проводке, но с завышенной суммой:

Дебет счета 372 “Расчеты с подотчетными лицами” 1800 грн.
Кредит счета 30 “Касса” 1800 грн.

Операция 2. После выяснения допущенной ошибки проведено сторнирование записанной суммы:

Дебет счета 372 “Расчеты с подотчетными лицами” 1000 грн.
Кредит счета 30 “Касса” 1000 грн.

Отообразим указанные хозяйственные операции с помощью схемы, которая представлена на рис. 6.6.

30			372		
Касса			Расчеты с подотчетными лицами		
Д		К	Д		К
	1) 1800		1) 1800		
	2) 1000		2) 1000		
	Оборот = 800		Оборот = 800		

Рис. 6.6. Исправление ошибок на счетах способом “красного сторно” при правильной корреспонденции счетов, но преувеличенной сумме записи

Исправление ошибок, допущенных в учете **способом дополнительных проводок** рассмотрим на следующем примере.

Пример

Операция 1. Проведена оплата поставщику из расчетного счета предприятия за поставленные ранее производственные запасы на сумму 2500 грн. В бухгалтерском учете в силу допущенной ошибки при обработке банковской выписки операция была отображена в правильной проводке, но заниженной суммой:

Дебет счета 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” 2200 грн.
Кредит счета 31 “Счета в банках” 2200 грн.

Операция 2. После выяснения допущенной ошибки составлена дополнительная бухгалтерская проводка в той самой корре-

спонденции счетов на разницу между правильной и уменьшенной суммой операции:

Дебет счета 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” 300 грн.
Кредит счета 31 “Счета в банках” 300 грн.

Отообразим указанные хозяйственные операции с помощью схемы, которая представлена на рис. 6.7.

31			63		
Счета в банках			Расчеты с поставщиками и подрядчиками		
Д		К	Д		К
	1) 2200		1) 2200		
	2) 300		2) 300		
	Оборот = 2500		Оборот = 2500		

Рис. 6.7. Исправление ошибок в учете способом дополнительных проводок

Из приведенного примера видно, что первая запись есть ошибочной, а дополнительная проводка (вторая запись) составлена на разницу между правильной и ошибочной (уменьшенной) суммой операции. В то же время итоги обеих записей как по кредиту одного, так и по дебету другого счета составляют по 2500 грн, что правильно отображает осуществленную хозяйственную операцию, то есть фактически уплаченную сумму поставщику за поставленные им на предприятие производственные запасы.

Положительным при осуществлении сторнировочных и дополнительных записей в учете является то, что с их помощью мы имеем возможность не только обеспечить правильное отображение корреспонденции и экономической сущности осуществленных операций, а также внести уточнения при отображении оборотов по бухгалтерским счетам.

Наиболее характерным примером этого есть списание отклонений между плановой и фактической себестоимостью изготовленной и оприходованной на склад из производства готовой продукции и пр.

Следует отметить, что в документах, с помощью которых оформляются операции по кассе, расчетному счету, а также операции с ценными бумагами (которые связаны непосредственно с движением денежных средств), никакие исправления (дописки,

подчистки и пр.) не допускаются. В этом случае документ, в котором была сделана ошибка, аннулируется и выписывается новый.

При выявлении ошибки, с целью предотвращения возможного нарушения идентичности показателей учета и отчетности после составления баланса, а также других форм отчетности, никаких исправлений в учетных записях за отчетный период не допускается. Исправления ошибок и изменение данных в учете и отчетности, как за данный, так и за предыдущие периоды, проводится в том отчетном периоде, в котором были выявлены ошибки.

6.5. Организация документооборота и хранения документов

Организация документооборота

Все документы с момента их создания до передачи в архив проходят определенный путь.

Процесс от составления бухгалтерского документа или получения документа от другого предприятия до его сдачи в архив называется **документооборотом**.

Документооборот можно поделить на четыре этапа:

- 1) составление документов в первичных подразделениях;
- 2) передача оформленных документов для проверки и обработки в бухгалтерию предприятия;
- 3) движение документов при обработке и осуществлении на их основании учетных записей;
- 4) движение документов от места обработки к месту хранения — архива.

Следует отметить, что эффективность принятых управленческих решений на предприятии прямо зависит от оперативности (скорости) организованного документооборота. Для получения своевременной и качественной информации необходимо организовать такую систему сбора и обработки документов, которая бы обеспечивала ускорение документооборота.

С целью упорядочения движения и своевременного получения первичных документов для записей в бухгалтерском учете приказом руководителя предприятия, учреждения устанавливается **график документооборота**, в котором указываются дата со-

здания или получения от других предприятий и учреждений документов, передача в обработку и в архив.

График документооборота на предприятии, в учреждении должен обеспечивать оптимальное количество подразделений и исполнителей, через которых проходит каждый первичный документ, определять минимальный срок его нахождения в подразделении, а также оказывать содействие улучшению учетной работы, усилению контрольных функций бухгалтерского учета, повышению уровня его механизации и автоматизации.

График документооборота оформляется в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, которые выполняются каждым подразделением предприятия, учреждения, а также всеми исполнителями с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ.

Работники предприятия, учреждения создают и подают первичные документы, которые относятся к сфере их деятельности, согласно графика документооборота. Для этого каждому исполнителю выдается **выписка из графика**. В ней приводится перечень документов, оформление которых относится к функциональным обязанностям исполнителя, сроки их представления и подразделения предприятия, учреждения, в которые передаются эти документы.

Контроль за соблюдением исполнителями графика документооборота на предприятии, в учреждении осуществляется главным бухгалтером. Требования главного бухгалтера относительно порядка предоставления в бухгалтерию или на вычислительную установку необходимых документов и сведений есть обязательными для всех подразделений и служб предприятия.

Исходя из указанного, отметим, что отсутствие надлежащего порядка при составлении и обработке документов есть главной причиной несвоевременного предоставления финансовой отчетности, и, как следствие, и отставания при принятии необходимых управленческих решений, осуществлении полноценного контроля и аудита.

Хранение документов

Требования относительно хранения на предприятиях бухгалтерских документов изложены в Положении о документальном обеспечении записей бухгалтерского учета (приказ Министерства финансов Украины № 88 от 24.05.1995 г.).

Первичные документы и учетные регистры, которые прошли обработку, бухгалтерские отчеты и балансы подлежат обязательной передаче в архив, а к моменту передачи должны храниться в бухгалтерии в специальных помещениях или закрытых шкафах под ответственностью лиц, уполномоченных главным бухгалтером.

Бланки строгой отчетности должны храниться в сейфах, металлических шкафах или специальных помещениях, которые обеспечивают их сохранность.

Порядок хранения документов на машиносчитываемых носителях определяется указаниями по организации бухгалтерского учета с использованием вычислительной техники.

Первичные документы текущего месяца, которые прошли обработку ручным способом и относятся к соответствующему учетному регистру, комплектуются в хронологическом порядке, нумеруются, переплетаются и сопровождаются справкой для архива.

Срок хранения первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов в архиве предприятия, учреждения определяется в соответствии с “Перечнем типовых документов, которые создаются в процессе деятельности органов государственной представительной и исполнительной власти и местного самоуправления, других учреждений, организаций и предприятий” утвержденным Главным архивным управлением при Кабинете Министров Украины № 41 от 20.07.1998 г.

Предельные сроки хранения конкретных бухгалтерских документов в архиве предприятия указаны в табл. 6.2.

Хранение первичных документов и учетных регистров, которые прошли обработку и были основанием для составления отчетности, а также бухгалтерских отчетов и балансов, оформление и передачу их в архив обеспечивает главный бухгалтер предприятия, учреждения.

Выдача первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов из бухгалтерии и из архива предприятия, учреждения работникам других структурных подразделений может проводиться только по решению главного бухгалтера.

Изъятие первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов у предприятий, учреждений может быть осуществлено только по постановлению органов дознания, предварительного следствия, прокуратуры и судов, государственной контрольно-ревизионной и налоговой служб в соответствии с действующим законодательством Украины. Изъятие оформляется протоколом (актом), копия которого вручается под

Таблица 6.2

**Сроки хранения бухгалтерских документов
в архиве предприятия**

Типы документов бухгалтерского учета	Срок сохранения, лет
Бухгалтерские отчеты и балансы организаций и объяснительные записки к ним:	
а) сводные годовые	Постоянно
б) годовые	Постоянно
в) квартальные	3
Первичные документы и дополнения к ним, которые фиксируют факт выполнения хозяйственных операций и есть основанием для бухгалтерских и налоговых записей (кассовые, банковские документы, уведомления банков и переводные требования, выписки банков, наряды на работу, табеля, акты о приемке, сдаче и списании имущества и материалов, квитанции и накладные по учету товарно-материальных ценностей, авансовые отчеты и пр.)	3
Личные счета рабочих и служащих, студентов	75
Расчетные (расчетно-платежные) ведомости (в т.ч. на машинных носителях)	5
Инвентарные карточки и журналы учета основных средств	3
Доверенности на получение денежных сумм и товарно-материальных ценностей (в т.ч. аннулированные доверенности)	3
Учетные регистры (Главная книга, журналы-ордера, разрабатывающиеся таблицы и пр.)	3
Дополнительные и контрольные книги, журналы, картотеки, кассовые книги, оборотные ведомости	3
Книги учета депонированной заработной платы, журналы регистрации исполнительных листов	3
Журналы, книги регистрации счетов, кассовых ордеров, доверенностей, платежных поручений и пр.	3
Документы (протоколы заседаний инвентаризационных комиссий, инвентарные описи, акты, сверочные ведомости) об инвентаризации	3

расписку соответствующему должностному лицу предприятия, учреждения.

С разрешения и в присутствии представителей органов, которые осуществляют изъятие, соответствующие должностные лица предприятия, учреждения могут снять копии и составить реестр документов, которые изымаются, с указанием оснований и даты их изъятия.

Если изымаются тома документов, которые недооформлены (не переплетены, не пронумерованы и т.п.), то с разрешения и в присутствии представителей органов, которые проводят изъятие, соответствующие должностные лица предприятия, учреждения могут дооформить эти тома (сделать описание, пронумеровать листы, прошнуровать, опечатать, удостоверить своей подписью и печатью).

Органы, которые изъяли документы, обеспечивают предприятиям, учреждениям по их письменным обращениям возможность сделать выписку, извлечение, копию документов для выдачи справок по обстоятельствам в соответствии с законодательством.

В случае возвращения указанными органами документов, которые были раньше изъяты, такие документы принимаются под расписку соответствующим должностным лицом предприятия, учреждения и вместе с решением о возвращении подшиваются к тем же томам, из которых были изъяты и в которых находятся постановления об изъятии, реестре и копиях таких документов.

В случае пропажи или уничтожения первичных документов, учетных регистров и отчетов руководитель предприятия, учреждения письменно сообщает об этом правоохранные органы и приказом назначает комиссию для установления перечня отсутствующих документов и расследования причин их пропажи или уничтожения.

Для участия в работе комиссии приглашаются представители следственных органов, охраны и государственного пожарного надзора.

Результаты работы комиссии оформляются актом, который утверждается руководителем предприятия, учреждения. Копия акта направляется органу, в сфере управления которого находится предприятие, учреждение, а также государственной налоговой инспекции — предприятиями и местному финансовому органу — учреждениями в 10 дневный срок.

6.6. Инвентаризация, ее значение и виды

Изменения, которые происходят в результате хозяйственных процессов, иногда приводят к расхождениям между учетными данными, которые отображают движение и наличие хозяйственных средств и источников, а также их фактическим наличием. Наличие такого рода отклонений можно выяснить лишь путем проведения инвентаризации.

Инвентаризация представляет собой способ выявления и учета тех хозяйственных средств и источников их образования, которые не нашли документального отображения в бухгалтерском учете. Инвентаризация с одной стороны выступает как элемент метода бухгалтерского учета, а с другой — как техника (технический прием) ее проведения.

Нормативно-правовым актом, который регулирует вопрос проведения, а также документального оформления результатов проведения инвентаризации на предприятии есть **“Инструкция по инвентаризации основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств и документов, расчетов и прочих статей баланса”**, утвержденная приказом Министерства финансов Украины № 90 от 30.10.1998 г.

Данная Инструкция устанавливает единые требования относительно порядка инвентаризации основных средств, нематериальных активов, материальных ценностей, денежных средств и документов, расчетов и других статей баланса министерствами, другими центральными органами исполнительной власти, учреждениями и организациями, которые содержатся за счет средств бюджетов всех уровней (в дальнейшем — учреждения).

Инвентаризация проводится с целью обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета путем их сопоставления с фактическим наличием имущества.

Инвентаризации подлежит все имущество, независимо от его местонахождения, и все виды финансовых обязательств.

Инвентаризация имущества проводится по его местонахождению и по материально ответственным лицам. Во время инвентаризации в обязательном порядке проводится констатация наличия объектов.

Основные задачи инвентаризации:

- выявление фактического наличия основных средств, материальных ценностей, бланков строгой отчетности,

денежных средств в кассах, на регистрационных, бюджетных, валютных и текущих счетах;

- выявление неиспользуемых материальных ценностей;
- соблюдение условий сохранения материальных ценностей и денежных средств, а также правил содержания и эксплуатации материальных ценностей;
- проверка реальной стоимости учтенных на балансе материальных ценностей, сумм дебиторской и кредиторской задолженности, в том числе относительно которой срок исковой давности прошел, и других статей баланса.

Учреждения обязаны проводить инвентаризацию:

1) зданий, сооружений и прочих недвижимых объектов — не менее одного раза в три года;

2) музейных ценностей — в соответствии со сроками, установленными Министерством культуры Украины;

3) библиотечных фондов — один раз в пять лет;

4) прочих основных средств, малоценных и быстроизнашивающихся предметов:

- в министерствах, других центральных органах исполнительной власти, местных государственных администрациях, их управлениях (отделах), исполнительных органах местных советов — не менее одного раза в два года;
- в других учреждениях — не менее одного раза в год.

Инвентаризация основных средств проводится не ранее первого октября;

5) инвентаризация драгоценных металлов, драгоценных камней и изделий из них, а также драгоценных металлов и драгоценных камней, которые содержатся в отходах и ломе, осуществляется два раза в год: состоянием на первое января и на первое июля по местам их хранения и непосредственно на производстве;

6) капитальных работ инвентарного характера и капитальных ремонтов — не менее одного раза в год, но не ранее первого декабря;

7) молодняка животных, животных на откорме, птицы, кролей, меховых зверей и семей пчел — не менее одного раза в квартал;

8) готовых изделий, сырья и материалов, горючего, кормов, фуража и других материалов — не менее одного раза в год, но не ранее первого октября;

9) продуктов питания и спирта — не менее одного раза в квартал;

10) незавершенного производства и полуфабрикатов собственного производства в производственных (учебных) мастерских и подсобных сельских, учебно-исследовательских хозяйствах, незавершенных научно-исследовательских работ, которые выполняются по договорам с предприятиями и организациями — не ранее первого октября отчетного года и, кроме того, периодически — в сроки, которые устанавливают соответственно министерства, другие центральные органы исполнительной власти, местные государственные администрации, исполнительные органы местных советов;

11) денежных средств, денежных документов, ценностей и бланков строгой отчетности — не менее одного раза в квартал;

12) регистрационных, бюджетных, валютных и текущих счетов — в меру получения выписок банков;

13) расчетов платежей в бюджет — не менее одного раза в квартал;

14) расчетов учреждения с вышестоящей организацией — не менее одного раза в квартал;

15) расчетов с дебиторами и кредиторами — не менее двух раз в год, расчетов в порядке плановых платежей и с депонентами — не менее одного раза в месяц.

В сроки, указанные выше, подлежат инвентаризации материальные ценности, которые не принадлежат учреждению — как такие, которые находятся на учете (в арендном пользовании, на ответственном хранении и т.п.), так и не учтенные по разным причинам.

Инвентаризация всех ценностей проводится в установленные сроки, включая ценности, на предмет наличия которых проведены внеплановые проверки на протяжении года.

Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения и перечень имущества и обязательств, которые подлежат инвентаризации во время каждой из них, определяются руководителем учреждения — кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Проведение инвентаризации является обязательным:

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц (на день принятия — передачи дел);
- при установлении фактов краж или злоупотреблений, порчи ценностей (на день установления таких фактов);

- после пожара или стихийного бедствия (наводнения, землетрясения и пр.) — срочно после ликвидации пожара или стихийного бедствия;
- в случае ликвидации учреждения;
- в соответствии с распоряжением судебных и следственных органов;
- при передаче имущества учреждения в аренду;
- при передаче предприятий, учреждений, организаций или их структурных подразделений из одного подчинения в другое (на установленную дату передачи).

Инвентаризация может не проводиться в случаях передачи учреждений или их структурных подразделений, а также зданий и сооружений внутри одного министерства, другого центрального органа исполнительной власти (если инвентаризация была ранее проведена в сроки в соответствии с требованиями этой Инструкции).

В зависимости от полноты охвата проверкой хозяйственных средств и источников их образования, инвентаризацию делят на **полную и частичную**. **Полная инвентаризация** предусматривает проверку всех средств и источников их образования на предприятии. При **частичной инвентаризации** проверке подлежит определенная группа средств и источников.

В зависимости от характера инвентаризацию делят на **плановую и внеплановую**. **Плановая инвентаризация** проводится по плану и в сроки, утвержденные заранее. В свою очередь, **внеплановая инвентаризация** осуществляется внезапно согласно распоряжению руководства, по требованию следственных или контролирующих органов, при смене материально-ответственных лиц и т.п.

Ответственность за организацию инвентаризации, правильное и своевременное ее проведение несет руководитель учреждения.

Главный бухгалтер вместе с руководителями соответствующих подразделений и служб обязан контролировать соблюдение установленных правил проведения инвентаризации.

Для проведения инвентаризации приказом руководителя учреждения **создается комиссия** из числа работников учреждения при обязательном участии главного (старшего) бухгалтера. Инвентаризационную комиссию возглавляет руководитель учреждения или его заместитель.

Приказом устанавливаются также сроки начала и окончания работ по проведению инвентаризации и порядок отображения ее результатов в учете.

В учреждениях, в которых вследствие большого объема работ проведение инвентаризации не может быть обеспечено одной комиссией, создаются также местные комиссии, возглавляемые руководителями соответствующих структурных подразделений, на которые возлагается проведение инвентаризации в структурных подразделениях этих учреждений.

Запрещается назначать председателем местной инвентаризационной комиссии в одном и том же учреждении одного и того же работника **два года подряд**. В состав местной комиссии включается работник бухгалтерии. Работа местных комиссий организовывается и контролируется центральной комиссией.

Проведение инвентаризации в учреждениях, которые обслуживаются централизованной бухгалтерией, оформляется (в части утверждения центральной инвентаризационной комиссии и календарного плана проведения инвентаризации) приказом руководителя учреждения, при котором создана централизованная бухгалтерия, а также утверждается распределение работников централизованной бухгалтерии в учреждениях для участия их в местных инвентаризационных комиссиях. На основании настоящего приказа руководители учреждений, которые обслуживаются централизованной бухгалтерией, назначают местные инвентаризационные комиссии, в состав которых обязательно входят работники бухгалтерии и прочие специалисты (инженеры, технологи, экономисты и др.), которые хорошо знают объект инвентаризации и первичный учет. Местные инвентаризационные комиссии возглавляются представителем руководителя учреждения, которое назначило инвентаризацию.

Центральная инвентаризационная комиссия проводит инвентаризацию материальных ценностей и денежных средств, которые принадлежат централизованной бухгалтерии и учреждению, при которой она создана, а также средств в расчетах и бланков строгой отчетности, а также руководит работой местных инвентаризационных комиссий; в случае необходимости (при установлении серьезных нарушений правил проведения инвентаризации и прочее) проводит, по решению руководителя учреждения, повторные сплошные инвентаризации, рассматривает объяснения, полученные от лиц, которые допустили недостачу или порчу ценностей, а также других нарушений, и вносит

предложения о порядке урегулирования выявленных недостатков и потерь от порчи ценностей.

Местные инвентаризационные комиссии проводят снятие фактических остатков материальных ценностей, сверяют наличие указанных ценностей с данными бухгалтерского учета и составляют свои выводы о выявленных недостатках и излишках, вносят предложения по вопросам приведения в порядок приема, хранения и отпуска материальных ценностей, улучшения учета и контроля за их хранением.

Данные бухгалтерского учета, которые проставляются в описаниях, скрепляются подписью работника бухгалтерии. Материалы инвентаризации рассматриваются и утверждаются лицами, которые были назначены комиссией для проведения инвентаризации.

Инвентаризационные комиссии несут ответственность за:

- своевременность и соблюдение порядка проведения инвентаризации в соответствии с приказом руководителя учреждения;
- полноту и достоверность внесения в инвентаризационные описи данных о фактических остатках имущества, основных средств, материальных ценностей, денежных средств и документов, нематериальных активов, ценных бумаг и задолженности в расчетах;
- правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации в соответствии с установленным порядком.

Члены инвентаризационных комиссий за внесение в описи неправильных данных о фактических остатках материальных ценностей с целью сокрытия недостатков или излишков материальных ценностей несут ответственность в установленном законом порядке.

Запрещается проводить инвентаризацию ценностей при неполном составе членов инвентаризационной комиссии. Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации есть основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

Проверка остатков материальных ценностей в натуре членами комиссии проводится при обязательном участии материально ответственных лиц.

К началу инвентаризации в бухгалтериях необходимо закончить обработку всех документов о поступлении и выдаче ма-

териальных ценностей, провести соответствующие записи в регистрах аналитического учета и определить остатки на день инвентаризации.

На складах и в других местах хранения материальные ценности должны быть разложены по наименованиям, сортам, размерам и т.п. На материальных ценностях следует вывесить ярлыки с подробными сведениями, которые характеризуют эти ценности, с указанием их качества, количества, веса.

Лица, ответственные за хранение материальных ценностей, до начала инвентаризации дают расписку о том, что все приходные и расходные документы на товарно-материальные ценности сданы в бухгалтерию, все товарно-материальные ценности, которые поступили на хранение, оприходованы, а те, которые выбыли, — списаны.

Инвентаризация, кроме инвентаризации продуктов питания и денежных средства как правило, должна проводиться на первое число месяца. Если инвентаризация ценностей в каком-то месте их хранения не может быть закончена в один день, она может быть начата раньше и закончена после первого числа. В этом случае данные инвентаризации должны быть скорректированы состоянием на первое число месяца.

Если инвентаризация на складах или в других закрытых помещениях не закончена в один и тот же день, то помещения следует опечатать в конце рабочего дня инвентаризационной комиссией. Печать на время инвентаризации хранится у председателя инвентаризационной комиссии. Во время перерывов в работе инвентаризационных комиссий (обеденный перерыв, в ночное время, по другой причине) опись должна храниться в ящиках, шкафах, сейфах, в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

Наличие ценностей при инвентаризации выявляется путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера и т.п., исходя из установленных единиц измерения. Определение веса (или объема) материалов, которые хранятся насыпом, можно проводить **на основании технических расчетов**, о чем в описи делается соответствующая отметка.

Наименования инвентаризируемых ценностей и объектов (предметов) и их количество отображаются в описях за субсчетами, номенклатурой и в единицах измерения, принятых в учете.

На ценности, которые не принадлежат учреждению, но находятся в его распоряжении, составляются отдельные описи с

разделением: на арендованные, принятые на ответственное хранение и т.п.

Данные инвентаризации по каждому виду ценностей записываются в инвентаризационные описания отдельно, по местонахождению ценностей и лицами, ответственными за их охранение.

Типовая форма “Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей” и пример ее оформления представлены в образце 2.19.

Эти описи составляются в двух экземплярах.

При смене материально ответственных лиц составляется три экземпляра описи.

Описи могут быть заполнены как ручным способом, так и средствами вычислительной и другой оргтехники. Описи, которые составляются вручную, заполняются чернилами или шариковой ручкой четко и ясно. Исправления и подчистки являются недопустимыми. На каждой странице описи прописью указываются число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества всех ценностей в натуральных показателях, записанных на данной странице, независимо от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т.п.) эти ценности показаны. В тех случаях, когда материально ответственные лица обнаружат после инвентаризации ошибки в описях, они должны немедленно (до открытия склада, амбара, секции и т.п.) заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии. Инвентаризационная комиссия выполняет проверку указанных фактов и, в случае их подтверждения, проводит исправления выявленных ошибок в установленном порядке. Исправления должны быть указаны и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственным лицом. В описи нельзя оставлять незаполненные строки. На последних страницах описи незаполненные строки прочерчиваются.

В случае смены материально ответственного лица в описях лицо, которое приняло ценности, расписывается об их получении, а то, которое сдало, — об их сдаче.

Материальные ценности, полученные во время проведения инвентаризации, принимаются материально ответственными лицами в присутствия членов инвентаризационной комиссии и оприходуются после инвентаризации. Эти материальные ценности заносятся в отдельную опись под наименованием “Материальные ценности, полученные во время инвентаризации”. В описи указывается, когда, от кого они поступили, дата и номер приход-

ного документа, наименования, количество, цена и сумма. Одновременно в приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии делается пометка “После инвентаризации” с ссылкой на дату описи, в которой записаны эти ценности.

На больших складах при продолжительном проведении инвентаризации, в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера учреждения, в процессе инвентаризации материальные ценности могут отпускаться материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии.

Эти ценности заносятся в отдельную опись под наименованием: “Материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации”. Оформление описи должно осуществляться в таком порядке, как и при поступлении материальных ценностей во время инвентаризации. В расходных документах делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии.

В межинвентаризационный период в учреждениях с большой номенклатурой ценностей могут проводиться выборочные инвентаризации материальных ценностей в местах их сохранения и переработки.

Контрольные проверки правильности проведения инвентаризаций и выборочные инвентаризации, которые проводят в межинвентаризационный период, выполняются инвентаризационными комиссиями по распоряжению руководителя учреждения.

Министерства и прочие центральные органы исполнительной власти могут разрабатывать собственные нормативно-правовые акты, с учетом особенностей отрасли, относительно применения этой Инструкции, по согласованию с Главным управлением Государственного казначейства Украины.

Порядок урегулирования инвентаризационной разницы

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическими остатками материальных ценностей и денежных средств с данными бухгалтерского учета **урегулируются в таком порядке:**

- основные средства, материальные ценности, ценные бумаги, денежные средства и прочее имущество, обнаруженные

- в излишке, подлежат оприходованию и зачислению соответственно на увеличение финансирования в бюджетных учреждениях, а в хозрасчетных — на увеличение дохода;
- **потеря материальных ценностей в рамках утвержденных норм естественных потерь списывается** по распоряжению руководителя бюджетного учреждения на уменьшение финансирования, а хозрасчетного предприятия — на увеличение затрат. Нормы естественных потерь могут применяться лишь в случае выявления фактических недостач и после зачета недостачи ценностей излишками при пересортировке. При отсутствии норм естественных потерь потеря рассматривается как недостача;
 - **недостача ценностей свыше нормы естественных потерь**, а также потери от порчи ценностей **относятся на счет виновных лиц** по ценам, по которым вычисляется размер вреда от краж, недостач, уничтожения и порчи материальных ценностей;
 - **потери и недостачи свыше нормы естественных потерь материальных ценностей**, включая готовую продукцию, в тех случаях, **когда виновные не установлены** или у взыскании с виновных лиц отказано судом, зачисляются на уменьшение финансирования в бюджетных организациях и за счет прибыли — в хозрасчетных.

В случаях взыскания с виновных лиц потерь, причиненных кражей, недостачей или потерей, определения сумм убытков осуществляется соответственно постановлению Кабинета Министров Украины от 22.01.96 г. № 116 “Об утверждении Порядка определения размера убытков от разворовывания, недостачи, уничтожения (порчи) материальных ценностей”.

При установлении недостач и потерь, которые возникли вследствие злоупотреблений, соответствующие материалы на протяжении пяти дней после установления недостач и потерь подлежат передаче в следственные органы, а на сумму выявленных недостач и потерь подается гражданский иск.

Раздел 7

Основы организации бухгалтерского учета и отчетности

В разделе рассматриваются следующие вопросы:

- 7.1. Нормативно-правовое обеспечение ведения бухгалтерского учета*
- 7.2. Финансовая отчетность, ее содержание и требования к ней*

7.1. Нормативно-правовое обеспечение ведения бухгалтерского учета

Организация бухгалтерского учета на предприятии регулируется законом Украины “О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине” от 16.07.1999 г. № 996–XIV.

Согласно указанного закона, **бухгалтерский учет** — процесс выявления, измерения, регистрации, накопления, обобщения, сохранения и передачи информации о деятельности предприятия внешним и внутренним пользователям для принятия решений.

Бухгалтерский учет на предприятии ведется непрерывно со дня регистрации предприятия до его ликвидации.

Вопрос организации бухгалтерского учета на предприятии относится к компетенции его собственника (собственников) или уполномоченного органа (должностного лица) в соответствии с законодательством и учредительными документами.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета и обеспечение фиксирования фактов осуществления всех хозяйственных операций в первичных документах, сохранение обработанных документов, регистров и отчетности на протяжении установленного срока, но не менее трех лет, несет собственник (собственники) или уполномоченный орган (должностное лицо), который осуществляет руководство предприятием в соответствии с законодательством и учредительными документами.

Для обеспечения ведения бухгалтерского учета предприятие самостоятельно выбирает формы его организации:

- введение в штат предприятия должности бухгалтера или создание бухгалтерской службы во главе с главным бухгалтером;
- пользование услугами специалиста по бухгалтерскому учету, зарегистрированного как предприниматель, который осуществляет предпринимательскую деятельность без создания юридического лица;
- ведение на договорных началах бухгалтерского учета централизованной бухгалтерией или аудиторской фирмой;
- самостоятельное ведение бухгалтерского учета и составление отчетности непосредственно собственником или руководителем предприятия. Эта форма организации бухгалтерского учета не может применяться на предприятиях, отчетность которых должна быть обнародована.

Предприятие самостоятельно:

- определяет учетную политику предприятия;
- избирает форму бухгалтерского учета как определенную систему регистров учета, порядка и способа регистрации и обобщения информации в них с соблюдением единых принципов, установленных Законом о бухгалтерском учете и отчетности, и с учетом особенностей своей деятельности и технологии обработки учетных данных;
- разрабатывает систему и формы внутривозвратного (управленческого) учета, отчетности и контроля хозяйственных операций, определяет права работников на подписание бухгалтерских документов;
- утверждает правила документооборота и технологию обработки учетной информации, дополнительную систему счетов и регистров аналитического учета;
- может выделять на отдельный баланс филиалы, представительства, отделения и другие обособленные подразделения, которые обязаны вести бухгалтерский учет, с последующим включением их показателей в финансовую отчетность предприятия.

Руководитель предприятия обязан создать необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета, обеспечить неуклонное выполнение всеми подразделениями, службами и работниками, причастными к бухгалтерскому учету, правомерных требований бухгалтера относительно соблюдения

порядка оформления и предоставления к учету первичных документов.

Главный бухгалтер или лицо, которое ведет учет предприятия (далее — бухгалтер):

- обеспечивает соблюдение на предприятии установленных единых методологических основ бухгалтерского учета, составление и предоставление в установленные сроки финансовой отчетности;
- организует контроль за отображением на счетах бухгалтерского учета всех хозяйственных операций;
- принимает участие в оформлении материалов, связанных с недостачей и возмещением потерь от недостачи, кражи и порчи активов предприятия;
- обеспечивает проверку состояния бухгалтерского учета в филиалах, представительствах, отделениях и других обособленных подразделениях предприятия.

Ответственность за бухгалтерский учет хозяйственных операций, связанных с ликвидацией предприятия, включая оценку имущества и обязательств предприятия и составление ликвидационного баланса и финансовой отчетности, возлагается на ликвидационную комиссию, которая создается в соответствии с законодательством.

При организации и ведении бухгалтерского учета предприятия в своей работе руководствуются Положениями (стандартами) бухгалтерского учета, которые представляют собой нормативно-правовые акты, утвержденные Министерством финансов Украины, определяющие принципы и методы ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, которые не противоречат международным стандартам.

Министерство финансов Украины разработало и утвердило Положения (стандарты) бухгалтерского учета, представленные в табл. 7.1.

Приказом Министерства финансов Украины от 30.11.1999 г. за № 291 был утвержден “План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций”, который на данное время полностью внедрен во всех субъектах хозяйствования, которые ведут учет с использованием бухгалтерских счетов.

Регулирование вопросов методологии бухгалтерского учета и финансовой отчетности осуществляется Министерством финансов Украины, которое утверждает национальные положения

Таблица 7.1

Национальные стандарты бухгалтерского учета

№ П(С)БУ	Название П(С)БУ	№ приказа и дата утверждения
1.	Общие требования к финансовой отчетности	№ 87 от 31.03.1999 г.
2.	Баланс	№ 87 от 31.03.1999 г.
3.	Отчет о финансовых результатах	№ 87 от 31.03.1999 г.
4.	Отчет о движении денежных средств	№ 87 от 31.03.1999 г.
5.	Отчет о собственном капитале	№ 87 от 31.03.1999 г.
6.	Исправления ошибок и изменения в финансовых отчетах	№ 137 от 28.05.1999 г.
7.	Основные средства	№ 92 от 27.04.2000 г.
8.	Нематериальные активы	№ 242 от 18.10.1999 г.
9.	Запасы	№ 246 от 20.10.1999 г.
10.	Дебиторская задолженность	№ 237 от 08.10.1999 г.
11.	Обязательства	№ 20 от 31.01.2000 г.
12.	Финансовые инвестиции	№ 91 от 26.04.2000 г.
13.	Финансовые инструменты	№ 559 от 30.11.2001 г.
14.	Аренда	№ 181 от 28.07.2000 г.
15.	Доход	№ 290 от 29.11.1999 г.
16.	Затраты	№ 318 от 31.12.1999 г.
17.	Налог на прибыль	№ 353 от 28.12.2000 г.
18.	Строительные контракты	№ 205 от 28.04.2001 г.
19.	Объединение предприятий	№ 163 от 07.07.1999 г.
20.	Консолидированная финансовая отчетность	№ 176 от 30.07.1999 г.
21.	Влияние изменения валютных курсов	№ 193 от 10.08.2000 г.
22.	Влияние инфляции	№ 147 от 28.02.2002 г.
23.	Розкрытие информации относительно связанных сторон	№ 303 от 18.06.2001 г.
24.	Прибыль на акцию	№ 344 от 16.07.2001 г.
25.	Финансовый отчет субъекта малого предпринимательства	№ 39 от 25.02.2000 г.
26.	Выплаты работникам	№ 601 от 28.10.2003 г.
27.	Деятельность, которая прекращается	№ 617 от 07.11.2003 г.
28.	Уменьшение полезности активов	№ 817 от 24.12.2004 г.
29.	Финансовая отчетность по сегментам	№ 412 от 19.05.2005 г.
30.	Биологические активы	№ 790 от 18.11.2005 г.

(стандарты) бухгалтерского учета, другие нормативно-правовые акты относительно ведения бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Порядок ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в банках устанавливается Национальным банком Украины в соответствии с этим законом и национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета.

Порядок ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности о выполнении бюджетов и хозяйственных операций бюджетных учреждений устанавливается Государственным казначейством Украины в соответствии с законодательством.

Порядок ведения бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности инвестора, связанной с выполнением работ (услуг), предусмотренных соглашением о распределении продукции, определяется таким соглашением в соответствии с требованиями законодательства Украины.

7.2. Финансовая отчетность, ее содержание и требования к ней

На основе данных бухгалтерского учета предприятия обязаны составлять финансовую отчетность.

Приказом Министерства финансов Украины от 31.03.1999 г. №87 было утверждено Положение (стандарт) бухгалтерского учета №1 “Общие требования к финансовой отчетности”.

Этим Положением (стандартом) определяется цель, состав и принципы подготовки финансовой отчетности и требования к признанию и раскрытию ее элементов.

Нормы этого Положения (стандарта) следует применять к финансовой отчетности предприятий, организаций и других юридических лиц (далее — предприятий) всех форм собственности (кроме банков и бюджетных учреждений) и консолидированной финансовой отчетности.

Цель финансовой отчетности

Целью составления финансовой отчетности является предоставление пользователям для принятия решения полной, правдивой и непредвзятой информации о финансовом состоянии,

результатах деятельности и движении денежных средств предприятия.

Порядок предоставления финансовой отчетности пользователям определяется действующим законодательством.

Финансовая отчетность обеспечивает информационные потребности пользователей относительно:

- приобретения, продажи и владения ценными бумагами;
- участия в капитале предприятия;
- оценки качества управления;
- оценки способности предприятия своевременно выполнять свои обязательства;
- обеспеченности обязательств предприятия;
- определения суммы дивидендов, которые подлежат распределению;
- регулирования деятельности предприятия;
- других решений.

Финансовая отчетность должна удовлетворять потребности тех пользователей, которые не могут требовать отчетов, составленных с учетом их конкретных информационных потребностей.

Формы финансовой отчетности предприятия (кроме банков) и порядок их заполнения устанавливаются Министерством финансов Украины по согласованию с Государственным комитетом статистики Украины.

Состав и элементы финансовой отчетности

Финансовая отчетность состоит из: баланса, отчета о финансовых результатах, отчета о движении денежных средств, отчета о собственном капитале и примечаниях к отчетам.

Баланс — отчет о финансовом состоянии предприятия, который отображает на определенную дату его активы, обязательства и собственный капитал.

Отчет о финансовых результатах — отчет о доходах, затратах и финансовых результатах деятельности предприятия.

Отчет о собственном капитале — отчет, который отображает изменения в составе собственного капитала предприятия на протяжении отчетного периода.

Отчет о движении денежных средств — отчет, который отображает поступление и расход денежных средств в результате деятельности предприятия в отчетном периоде.

Для субъектов малого предприятия и представительств иностранных субъектов хозяйственной деятельности национальными положениями (стандартами) устанавливается сокращенная по показателям финансовая отчетность в составе баланса и отчета о финансовых результатах.

Финансовые отчеты содержат статьи, состав и содержание которых определяются соответствующими положениями (стандартами).

Статья приводится в финансовой отчетности, если отвечает таким критериям:

- существует вероятность поступления или выбытия будущих экономических выгод, связанных с этой статьей;
- оценка статьи может быть достоверно определена.

В финансовую отчетность включаются показатели деятельности филиалов, представительств, отделений и других обособленных подразделений предприятия.

Отчетный период

Отчетным периодом составления финансовой отчетности является календарный год. Баланс предприятия составляется на конец последнего дня отчетного периода.

Промежуточная (месячная, квартальная) отчетность, которая охватывает определенный период, составляется нарастающим итогом с начала отчетного года.

Первый отчетный период новообразованного предприятия может быть меньше 12 месяцев, но не может быть больше 15 месяцев. Отчетным периодом предприятия, которое ликвидируется, есть период с начала года до момента ликвидации.

Качественные характеристики финансовой отчетности

Информация, которая предоставляется в финансовых отчетах, должна быть доходчива и рассчитана на однозначное толкование ее пользователями при условии, что они имеют достаточные знания и заинтересованы в восприятии этой информации.

Финансовая отчетность должна содержать только уместную информацию, которая влияет на принятие решений пользователями, дает возможность своевременно оценить прошедшие, настоящие и будущие события, подтвердить и скорректировать их оценки, сделанные в прошлом.

Финансовая отчетность должна быть достоверной. Информация, приведенная в финансовой отчетности, является достоверной, если она не содержит ошибок и искажений, которые способны повлиять на решение пользователей отчетности.

Финансовая отчетность должна предоставлять возможность пользователям сравнивать:

- финансовые отчеты предприятия за разные периоды;
- финансовые отчеты разных предприятий.

Предпосылкой отчетности является предоставление соответствующей информации предыдущего периода и раскрытие информации об учетной политике и ее изменении.

Установление и изменение учетной политики предприятия осуществляется по решению собственника (собственников) или уполномоченного органа (должностного лица).

Принципы подготовки финансовой отчетности

Финансовая отчетность предприятия формируется с соблюдением таких принципов:

- **автономности предприятия**, когда предприятие рассматривается как юридическое лицо, которое обособлено от собственников. Поэтому личное имущество и обязательства собственников не должны отображаться в финансовой отчетности предприятия;
- **непрерывности деятельности**, что предусматривает оценку активов и обязательств предприятия, исходя из предположения, что его деятельность будет продолжаться далее;
- **периодичности**, которая предполагает распределение деятельности предприятия на определенные периоды времени с целью составления финансовой отчетности;
- **исторической (фактической) себестоимости**, которая определяет приоритет оценки активов, исходя из затрат на их производство и приобретение;
- **начисления и соответствия доходов и затрат**, по которому для определения финансового результата отчетного периода нужно сопоставить доходы отчетного периода с затратами, которые были осуществлены для получения этих доходов. При этом доходы и затраты отображаются в учете и отчетности в момент их возникновения, в зависимости от времени поступления и уплаты денег;

- **полного освещения**, согласно которому финансовая отчетность должна содержать всю информацию о фактических и потенциальных последствиях операций и событий, которая может повлиять на решение, принимаемые на ее основе;
- **последовательности**, который предусматривает постоянное (из года в год) применение предприятием избранной учетной политики. Изменение учетной политики должно быть обосновано и раскрыто в финансовой отчетности;
- **осмотрительности**, согласно которому методы оценки, которые применяются в бухгалтерском учете, должны предотвращать снижение оценки обязательств и затрат и завышение оценки активов и доходов предприятия;
- **превалирование содержания над формой**, по которому операции должны учитываться соответственно их сущности, а не только исходя из юридической формы;
- **единого денежного измерителя**, который предусматривает измерения и обобщения всех операций предприятия в его финансовой отчетности в единой денежной единице.

Раскрытие информации в финансовой отчетности

Для того чтобы финансовая отчетность была понятной пользователям, она должна содержать данные о:

- предприятию;
- дате отчетности и отчетном периоде;
- валюте отчетности и единице ее измерения;
- соответствующей информации относительно отчетного и предыдущего периодов;
- учетной политике предприятия и ее изменениях;
- консолидации финансовых отчетов;
- прекращении (ликвидации) отдельных видов деятельности;
- ограничении относительно владения активами;
- участия в совместных предприятиях;
- выявлении ошибок отдельных лет и связанные с ними корректировки;
- переоценке статей финансовых отчетов;
- прочей информации, раскрытие которой предусмотрено соответствующими положениями (стандартами).

Информация о предприятии, которая подлежит раскрытию в финансовой отчетности, включает:

- название, организационно-правовую форму и местонахождение предприятия (страну, где зарегистрировано предприятие, адрес офиса);
- короткое описание основной деятельности предприятия;
- название органа управления, в ведении которого находится предприятие, или название его материнской (холдинговой) компании;
- среднюю численность персонала предприятия на протяжении отчетного периода.

Каждый финансовый отчет должен содержать дату, состоянием на которую представлены его показатели, или период, который он охватывает. Если период, за который составлен финансовый отчет, отличается от отчетного периода, предусмотренного этим Положением (стандартом), то причины и последствия этого должны быть раскрыты в примечаниях к финансовой отчетности.

В финансовой отчетности должна быть указана валюта, в которой отображены элементы отчетности, и единица ее измерения.

Если валюта отчетности отличается от валюты, в которой ведется бухгалтерский учет, то предприятие должно раскрывать причины этого и методы, которые были использованы для проведения финансовых отчетов с одной валюты в другую.

Предприятие должно освещать избранную учетную политику путем описания:

- принципов оценки статей отчетности;
- методов учета относительно отдельных статей отчетности.

Информация, которая подлежит раскрытию, приводится непосредственно в финансовых отчетах или в примечаниях к ним.

В примечаниях к финансовым отчетам следует раскрывать:

- учетную политику предприятия;
- информацию, которая не приведена непосредственно в финансовых отчетах, но является обязательной по соответствующим положениям (стандартам);
- информацию, которая содержит дополнительный анализ статей отчетности, необходимый для обеспечения ее понятности и уместности.

Финансовую отчетность подписывают руководитель и главный бухгалтер предприятия.

Консолидированная и сводная финансовая отчетность

Предприятия, которые имеют дочерние предприятия, кроме финансовых отчетов о собственных хозяйственных операциях, обязаны составлять и подавать консолидированную финансовую отчетность.

Министерства, другие центральные органы исполнительной власти, к сфере управления которых относятся предприятия, основанные на государственной собственности, и органы, которые осуществляют управление имуществом предприятий, основанных на коммунальной собственности, кроме собственных отчетов, составляют и подают сводную финансовую отчетность относительно всех предприятий, которые относятся к сфере их управления.

Указанные органы также отдельно составляют сводную финансовую отчетность относительно хозяйственных обществ, акции (доли, паи) которых находятся соответственно в государственной и коммунальной собственности.

Объединения предприятий, кроме собственной отчетности, составляют и подают сводную финансовую отчетность относительно всех предприятий, которые входят в их состав, если это предусмотрено учредительными документами объединений предприятий в соответствии с законодательством.

Предоставление и обнародование финансовой отчетности

Предприятия обязаны подавать квартальную и годовую финансовую отчетность органам, к сфере управления которых они относятся, трудовым коллективам на их требование, собственникам (учредителям) в соответствии с учредительными документами. Органам исполнительной власти и другим пользователям финансовая отчетность предоставляется в соответствии с законодательством. Срок предоставления финансовой отчетности устанавливается Кабинетом Министров Украины.

Финансовая отчетность предприятий не составляет коммерческой тайны, кроме случаев, предусмотренных законодательством.

Открытые акционерные общества, предприятия — эмитенты облигации, банки, доверительные общества, валютные и фондовые биржи, инвестиционные фонды, инвестиционные компании, кредитные союзы, негосударственные пенсионные фонды, страховые компании и прочие финансовые учреждения — обязаны не позднее 1 июня следующего за отчетным года обнародовать годовую финансовую отчетность и консолидированную отчетность путем публикации в периодических изданиях или распространения ее в виде отдельных печатных изданий.

В случае ликвидации предприятия ликвидационная комиссия составляет ликвидационный баланс и в случаях, предусмотренных законом, публикует его на протяжении 45 дней.

Часть 2

Бухгалтерский финансовый учет

Раздел 1

Учет основных средств и нематериальных активов

В разделе рассматриваются следующие вопросы:

- 1.1. Основные средства, их классификация и оценка*
- 1.2. Нематериальные активы, их классификация и оценка*
- 1.3. Бухгалтерские счета по учету основных средств и нематериальных активов*
- 1.4. Учет наличия и движения основных средств и нематериальных активов*
- 1.5. Учет операционной и финансовой аренды основных средств*
- 1.6. Учет амортизации и износа основных средств и нематериальных активов*
- 1.7. Инвентаризация основных средств и нематериальных активов*

1.1. Основные средства, их классификация и оценка

На выполнение Программы реформирования системы бухгалтерского учета с применением международных стандартов, утвержденной постановлением Кабинета Министров Украины от 28 октября 1998 года № 1706, и решения Правительственного

комитета экономического развития от 3 марта 2000 года № 2/3 было утверждено приказом Министерства финансов Украины № 92 от 27.04.2000 г. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 “Основные средства”(далее — Положение (стандарт) 7).

Положение (стандарт) 7 “Основные средства” определяет методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах и прочих необоротных материальных активов (далее — основные средства), а также раскрытие информации о них в финансовой отчетности.

Нормы Положения (стандарта) 7 применяются предприятиями, организациями и другими юридическими лицами (далее — предприятия) всех форм собственности (кроме бюджетных учреждений).

Положение (стандарт) 7 не распространяется на воспроизводимые природные ресурсы и операции с основными средствами, особенности учета которых определяются другими положениями (стандартами) бухгалтерского учета.

Основные средства — материальные активы, которые предприятие содержит с целью использования их в процессе производства или снабжения товаров, предоставления услуг, сдачи 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 длиннее года).

Объект основных средств — законченное устройство со всеми приспособлениями и принадлежностями к нему или отдельный конструктивно обособленный предмет, который предназначен для выполнения определенных самостоятельных функций, или обособленный комплекс конструктивно соединенных предметов одного или разного назначения, которые имеют для их обслуживания общие приспособления, принадлежности, оборудования, управление и единый фундамент, вследствие чего каждый предмет может выполнять свои функции, а комплекс — определенную работу только в составе комплекса, а не самостоятельно.

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

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

Объект основных средств признается активом, если существует вероятность того, что предприятие получит в будущем экономические выгоды от его использования и стоимость его может быть достоверно определена.

Основные средства можно сгруппировать по следующим признакам:

- по отраслевому признаку;
- по функциональному назначению;
- по использованию;
- по признаку принадлежности.

По отраслевому признаку основные средства делятся на: *промышленные, сельскохозяйственные, строительные, транспортные, связи.*

Наличие тех или иных средств на конкретном предприятии связано с направлением его деятельности, а также с работой вспомогательных и обслуживающих производств.

По функциональному назначению основные средства делятся на *производственные* и *непроизводственные*.

Производственными есть те основные средства, которые принимают непосредственное участие в процессе производства и связаны с созданием конкретного продукта, выполнением работ и предоставлением услуг. Они представлены зданиями, сооружениями, машинами, станками, оборудованием и пр.

Основные средства, которые не принимают непосредственно участия в процессе производства, работа которых направлена на обеспечение социальных и культурно-бытовых потребностей работников предприятия, называются *непроизводственными*. Непроизводственные основные средства представлены домами культуры, спортивными комплексами, детскими дошкольными учреждениями, прачечными, банями, парикмахерскими и пр., которые являются собственностью предприятия и используются в непроизводственной сфере.

По использованию основные средства делятся на *действующие* и *недействующие*.

Действующими являются основные средства, которые принимают участие в работе предприятия в данное время.

Недействующими, в свою очередь, являются основные средства, которые не используются в данный период в хозяйственной деятельности в связи с временной консервацией или ожиданием времени введения их в эксплуатацию.

По признаку принадлежности основные средства делятся на **собственные и арендованные**.

Собственные основные средства являются непосредственно собственностью предприятия и имеют источник своего образования (взнос учредителя в уставной капитал, задолженность перед поставщиками, целевое финансирование и целевые поступления и пр.).

Основные средства, которые используются на предприятии, но не является его собственностью, называются **арендованными**. Следует отметить, что с целью исключения возможности двойного учета одних и тех же средств, у арендодателя арендованы основные средства учитываются на балансовом, а у арендатора — на внебалансовом счете.

Группирование основных средств изображено на рис. 1.1.

Для целей бухгалтерского учета основные средства классифицируются по следующим группам:

1. Основные средства:

- 1.1. Земельные участки.
- 1.2. Капитальные затраты на улучшение земель.
- 1.3. Дома, сооружения и передаточные устройства.
- 1.4. Машины и оборудование.
- 1.5. Транспортные средства.
- 1.6. Инструменты, приборы, инвентарь (мебель).
- 1.7. Рабочие и продуктивные животные.
- 1.8. Многолетние насаждения.
- 1.9. Прочие основные средства.

2. Прочие необоротные материальные активы:

- 2.1. Библиотечные фонды.
- 2.2. Малоценные необоротные материальные активы.
- 2.3. Временные (нетитульные) сооружения.
- 2.4. Природные ресурсы.
- 2.5. Инвентарная тара.
- 2.6. Предметы проката.
- 2.7. Прочие необоротные материальные активы.

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

Согласно закона Украины “О налогообложении прибыли предприятий” № 334/94-ВР от 28.12.1994 г. (с изменениями и дополнениями) предусмотрено деление с 01.01.2003 г. основных средств на такие группы:



Рис. 1.1. Группирование основных средств по отраслевому признаку, по функциональному назначению, по использованию и признаку принадлежности

группа 1 — здания, сооружения, их структурные компоненты и передаточные устройства, в том числе жилые дома и их части (квартиры и места общего пользования), стоимость капитального улучшения земли;

группа 2 — автомобильный транспорт и узлы (запасные части) к нему, мебель, бытовые электронные, оптические, электромеханические приборы и инструменты, прочее конторское (офисное) оборудование, приспособления и принадлежность к ним;*

**Слова “включая электронно-вычислительные машины, другие машины для автоматической обработки информации, информационные системы, телефоны, микрофоны и радиции” исключены.*

группа 3 — любые другие основные фонды, не включенные в группы 1, 2 и 4.

группа 4 — электронно-вычислительные машины, другие машины для автоматической обработки информации, их программное обеспечение, связанные с ними средства считывания или печати информации, другие информационные системы, телефоны (в том числе сотовые), микрофоны и радиции, стоимость которых превышает стоимость малоценных товаров (предметов).

К группе 4 включают соответствующие основные фонды, приобретенные (изготовленные) после 1 января 2003 г. (а также затраты на их улучшение).

Внимание! Учитывая изменения, которые периодически происходят в законодательстве, классификация основных средств с целью налогообложения в будущем может изменяться!

Различают следующие виды стоимости основных средств:

- первоначальная;
- переоцененная;
- ликвидационная;
- остаточная.

Первоначальная стоимость — историческая (фактическая) себестоимость необоротных активов в сумме денежных средств или справедливой стоимости других активов, уплаченных (переданных), израсходованных для приобретения (создания) необоротных активов.

Переоцененная стоимость — стоимость необоротных активов после их переоценки.

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 вычитанием затрат, связанных с продажей (ликвидацией).

Остаточная стоимость определяется как разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью основных средств и суммой их износа. Остаточная стоимость основных средств, наряду с первоначальной, находит свое отображение в балансе предприятия. Вместе с тем в валюту (итог) баланса включается

лишь их остаточная стоимость. Остаточная стоимость объектов постоянно уменьшается вследствие их износа.

Приобретенные (созданные) основные средства зачисляются на баланс предприятия по первоначальной стоимости. Единицей учета основных средств есть объект основных средств.

Первоначальная стоимость объекта основных средств состоит из таких затрат:

- суммы, которые платят поставщикам активов и подрядчикам за выполнение строительно-монтажных работ (без косвенных налогов);
- регистрационные сборы, государственная пошлина и аналогичные платежи, которые осуществляются в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;
- суммы ввозной таможенной пошлины;
- суммы косвенных налогов в связи с приобретением (созданием) основных средств (если они не возмещаются предприятию);
- затраты по страхованию рисков доставки основных средств; затраты на установку, монтаж, наладку основных средств; другие затраты, непосредственно связанные с приведением основных средств в состояние, в котором они пригодны для использования с запланированной целью.

Затраты на уплату процентов за пользование кредитом не включаются в первоначальную стоимость основных средств, приобретенных (созданных) полностью или частично за счет заемного капитала.

Первоначальная стоимость объектов основных средств, обязательства по которым определены общей суммой, определяется распределением этой суммы пропорционально справедливой стоимости отдельного объекта основных средств.

Первоначальная стоимость безвозмездно полученных основных средств равняется их справедливой стоимости на дату получения.

Первоначальной стоимостью основных средств, которые внесены в уставной капитал предприятия, считается согласованная учредителями (участниками) предприятия их справедливая стоимость.

Первоначальная стоимость объектов, переведенных в основные средства из оборотных активов, товаров, готовой продукции и т.п. равняется ее себестоимости, *которая определяется*

в соответствии с положениями (стандартами) бухгалтерского учета 9 “Запасы” и 16 “Затраты”.

Первоначальная стоимость объекта основных средств, полученного в обмен на подобный объект, равняется остаточной стоимости переданного объекта основных средств. Если остаточная стоимость переданного объекта превышает его справедливую стоимость, то первоначальной стоимостью объекта основных средств, полученного в обмен на подобный объект, есть справедливая стоимость переданного объекта с включением разницы к затратам отчетного периода.

Первоначальная стоимость объекта основных средств, приобретенного в обмен (или частичный обмен) на неподобный объект, равняется справедливой стоимости переданного объекта основных средств, увеличенной (уменьшенной) на сумму денежных средств или их эквивалентов, что была передана (получена) во время обмена.

Первоначальная стоимость основных средств увеличивается на сумму затрат, связанных с улучшением объекта (модернизация, модификация, достройка, дооборудование, реконструкция и т.п.), что приводит к увеличению будущих экономических выгод, первоначально ожидаемых от использования объекта. Остаточная стоимость основных средств уменьшается в связи с частичной ликвидацией объекта основных средств.

Затраты, которые осуществляются для поддержания объекта в рабочем состоянии и получения первоначально определенной суммы будущих экономических выгод от его использования, включаются в состав затрат.

Предприятие переоценивает объект основных средств, если его остаточная стоимость значительно (более чем на 10 процентов) отличается от справедливой стоимости на дату баланса. В случае переоценки объекта основных средств на одну и ту же дату осуществляется переоценка всех объектов группы основных средств, к которой принадлежит этот объект.

Переоцененная первоначальная стоимость и сумма износа объекта основных средств определяется умножением соответственно первоначальной стоимости и суммы износа объекта основных средств на индекс переоценки. Индекс переоценки определяется делением справедливой стоимости объекта, который переоценивается, на его остаточную стоимость.

Если остаточная стоимость объекта основных средств равняется нулю, то его переоцененная остаточная стоимость опреде-

ляется прибавлением справедливой стоимости этого объекта к его первоначальной (переоцененной) стоимости без изменения суммы износа объекта. При этом относительно объектов, которые продолжают использоваться, обязательно определяется ликвидационная стоимость.

Сведения об изменениях первоначальной стоимости и суммы сноса основных средств заносятся в регистры их аналитического учета.

Сумма дооценки остаточной стоимости объекта основных средств включается в состав дополнительного капитала, а сумма уценки — в состав затрат, кроме:

– **в случае наличия** (на дату проведения очередной (последней) дооценки объекта основных средств) превышение суммы предыдущих дооценок объекта и потерь от уменьшения его полезности над суммой предыдущих дооценок остаточной стоимости этого объекта и выгод от восстановления его полезности, сумма очередной (последней) дооценки, но не больше указанного превышения, включается в состав доходов отчетного периода, а разница (если сумма очередной (последней) дооценки больше указанного превышения) направляется на увеличение прочего дополнительного капитала;

– **в случае наличия** (на дату проведения очередной (последней) уценки объекта основных средств) превышение суммы предыдущих дооценок объекта и выгод от восстановления его полезности над суммой предыдущих уценок остаточной стоимости этого объекта и потерь от уменьшения его полезности сумма очередной (последней) уценки, но не больше указанного превышения, направляется на уменьшение прочего дополнительного капитала, а разница (если сумма очередной (последней) уценки больше указанного превышения) включается в затраты отчетного периода.

При выбытии объектов основных средств, которые ранее были переоценены, превышение сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок остаточной стоимости этого объекта основных средств включается в состав нераспределенной прибыли с одновременным уменьшением дополнительного капитала.

Превышение сумм предыдущих дооценок объекта основных средств над суммой предыдущих уценок остаточной стоимости этого объекта основных средств может ежемесячно (ежеквартально, раз в год) в сумме, пропорциональной начислению амортизации включаться в состав нераспределенной прибыли с

одновременным уменьшением дополнительного капитала. При этом, в состав нераспределенной прибыли при выбытии этого объекта включается остаток превышения сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок такого объекта, который отображен в составе дополнительного капитала. Ведомости о сумме превышения предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок объекта, которые включены в состав нераспределенной прибыли, заносятся в регистры аналитического учета основных средств.

1.2. Нематериальные активы, их классификация и оценка

На выполнение Программы реформирования бухгалтерского учета с применением международных стандартов, приказом Министерства финансов Украины № 242 от 8.10.1999 г. утверждено Положение (стандарт) бухгалтерского учета 8 “Нематериальные активы” (далее — Положение (стандарт) 8).

Положение (стандарт) 8 определяет методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах и раскрытии информации о них в финансовой отчетности.

Нормы этого Положения (стандарта) применяются предприятиями, организациями и другими юридическими лицами (далее — предприятия) всех форм собственности (кроме бюджетных учреждений).

Это Положение (стандарт) не распространяется на гудвил, и операции с нематериальными активами, особенности учета которых определяются другими положениями (стандартами) бухгалтерского учета.

Нематериальный актив — немонетарный актив, который не имеет материальной формы, может быть идентифицирован и содержится предприятием с целью использования на протяжении периода больше одного года (или одного операционного цикла, если он превышает один год) для производства, торговли, в административных целях или предоставления в аренду другим лицам.

Группа нематериальных активов — совокупность однотипных по назначению и условиям использования нематериальных активов.

Исследования — запланированные предприятием исследования, которые проводятся им впервые с целью получения и освоения новых научных и технических знаний.

Разработка — применение предприятием результатов исследований и других знаний для планирования и проектирования новых или значительно усовершенствованных материалов, приборов, продуктов, процессов, систем или услуг к началу их серийного производства или использования.

Бухгалтерский учет нематериальных активов ведется относительно каждого объекта по таким группам:

- **права пользования природными ресурсами** (право пользования недрами, другими ресурсами природной среды, геологической и другой информацией о природной среде и т.п.);
- **права пользования имуществом** (право пользования земельным участком, зданием, право на аренду помещений и т.п.);
- **права на коммерческие обозначения** (права на торговые марки (знаки для товаров и услуг), коммерческие (фирменные) наименования);
- **права на объекты промышленной собственности** (право на изобретение, полезные модели, промышленные образцы, сорта растений, породы животных, компонование (топографии) интегральных микросхем, коммерческие тайны, в том числе ноу-хау, защита от недобросовестной конкуренции);
- **авторское право и смежные с ним права** (право на литературные, художественные, музыкальные произведения, компьютерные программы, программы для электронно-вычислительных машин, компиляции данных (базы данных), исполнения фонограммы, видеogramмы, передачи (программы) организаций вещания);
- **незавершенные капитальные инвестиции в нематериальные активы;**
- **прочие нематериальные активы** (право на проведение деятельности, использование экономических и других привилегий и т.п.).

Приобретенный или полученный нематериальный актив отображается в балансе, если существует вероятность получения будущих экономических выгод, связанных с его использованием, и его стоимость может быть достоверно определена.

Нематериальный актив, полученный в результате разработки, следует отображать в балансе при условии, что предприятие имеет:

- намерение, техническую возможность и ресурсы для приведения нематериального актива в состояние, в котором он пригоден для реализации или использования;
- возможность получения будущих экономических выгод отреализации или использования нематериального актива;
- информацию для достоверного определения затрат, связанных с разработкой нематериального актива.

Если нематериальный актив не отвечает указанным критериям признания, то затраты, связанные с его приобретением или созданием, считаются затратами того отчетного периода, на протяжении которого они были осуществлены без признания таких затрат в будущем нематериальным активом.

Не считаются активом, а подлежат отображению в составе затрат того отчетного периода, в котором они были осуществлены:

- затраты на исследования; затраты на подготовку и переподготовку кадров; затраты на рекламу и продвижение продукции на рынке; затраты на создание, реорганизацию и перемещение предприятия или его части;
- затраты на повышение деловой репутации предприятия, стоимость изданий и затраты на создание торговых марок (товарных знаков).

Приобретенные (созданные) нематериальные активы зачисляются на баланс предприятия по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость приобретенного нематериального актива состоит из:

- цены (стоимости) приобретения (кроме полученных торговых скидок);
- таможенной пошлины;
- не прямых налогов, которые не подлежат возмещению;
- прочих затрат, непосредственно связанных с его приобретением и приведением в состояние, в котором он пригоден для использования по назначению.

Затраты на уплату процентов за кредит не включаются в первоначальную стоимость нематериальных активов, приобретенных (созданных) полностью или частично за счет кредита банка.

Первоначальная стоимость нематериального актива, приобретенного в результате обмена на подобный объект, равняется

остаточной стоимости переданного нематериального актива. Если остаточная стоимость переданного объекта превышает его справедливую стоимость, то первоначальной стоимостью нематериального актива, полученного в обмен на подобный объект, есть его справедливая стоимость с включением разницы в финансовые результаты (затраты) отчетного периода.

Первоначальная стоимость нематериального актива, приобретенного в обмен (или частичный обмен) на неподобный объект, равняется справедливой стоимости переданного нематериального актива, увеличенной (уменьшенной) на сумму денежных средств или их эквивалентов, которая была передана (получена) во время обмена.

Первоначальной стоимостью безвозмездно полученных нематериальных активов есть их справедливая стоимость на дату получения.

Первоначальной стоимостью нематериальных активов, которые внесены в уставной капитал предприятия, считается согласованная учредителями (участниками) предприятия их справедливая стоимость.

Нематериальные активы, полученные вследствие объединения предприятий, оцениваются по их справедливой стоимости.

Первоначальная стоимость отдельного объекта нематериальных активов, уплаченных общей суммой, определяется путем распределения уплаченной суммы пропорционально справедливой стоимости каждого из приобретенных объектов.

Первоначальная стоимость нематериального актива, созданного предприятием, включает:

- прямые затраты на оплату труда;
- прямые материальные затраты;
- прочие затраты, непосредственно связанные с созданием этого нематериального актива и приведением его в состояние пригодности для использования по назначению (оплата регистрации юридического права, амортизация патентов, лицензий и т.п.).

Первоначальная стоимость нематериальных активов увеличивается на сумму затрат, связанных с усовершенствованием этих нематериальных активов и повышением их возможностей и срока использования, которые будут способствовать увеличению первоначально ожидаемых будущих экономических выгод.

Затраты, осуществляемые для поддержания объекта в пригодном для использования состоянии и получения первоначально

определенного размера будущих экономических выгод от его использования, включаются в состав затрат отчетного периода.

Предприятие может осуществлять переоценку по справедливой стоимости на дату баланса тех нематериальных активов, относительно которых существует активный рынок. В случае переоценки отдельного объекта нематериального актива следует переоценивать все другие активы группы, к которой относится этот нематериальный актив (кроме тех, относительно которых не существует активного рынка).

Активный рынок — рынок, которому присущи такие условия:

- предметы, которые продаются и покупаются на этом рынке, есть однородными;
- в любое время можно найти заинтересованных продавцов и покупателей;
- информация о рыночных ценах есть общедоступной.

Если предприятием проведена переоценка объектов группы нематериальных активов, то в дальнейшем они подлежат ежегодной переоценке.

Переоцененная первоначальная стоимость и износ объекта нематериального актива определяются как произведение соответственно первоначальной стоимости или износа и индекса переоценки. Индекс переоценки определяется делением справедливой стоимости объекта, который переоценивается, на его остаточную стоимость.

Если остаточная стоимость объекта нематериальных активов равняется нулю, то его переоцененная остаточная стоимость определяется добавлением справедливой стоимости этого объекта к его первоначальной (переоцененной) стоимости без изменения суммы износа объекта.

Сведения об изменениях первоначальной стоимости и суммы износа нематериальных активов заносятся в регистры их аналитического учета.

Сумма дооценки остаточной стоимости объекта нематериальных активов отображается в составе дополнительного капитала, а сумма уценки — в составе затрат отчетного периода, кроме:

- **в случае наличия** (на дату проведения очередной (последней) дооценки объекта нематериальных активов) превышение суммы предыдущих уценок объекта и потерь

от уменьшения его полезности над суммой предыдущих дооценок остаточной стоимости этого объекта и выгод от восстановления его полезности, сумма очередной (последней) дооценки, но не больше указанного превышения, включается в состав доходов отчетного периода, а разница (если сумма очередной (последней) дооценки больше указанного превышения) направляется на увеличение прочего дополнительного капитала;

- **в случае наличия** (на дату проведения очередной (последней) уценки объекта нематериальных активов) превышение суммы предыдущих дооценок объекта и выгод от восстановления его полезности над суммой предыдущих уценок остаточной стоимости этого объекта и потерь от уменьшения его полезности сумма очередной (последней) уценки, но не больше указанного превышения, направляется на уменьшение прочего дополнительного капитала, а разница (если сумма очередной (последней) уценки больше указанного превышения) включается в затраты отчетного периода.

При выбытии объектов нематериальных активов, которые раньше были переоценены, превышение сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок остаточной стоимости этого объекта нематериальных активов включается в состав нераспределенной прибыли с одновременным уменьшением дополнительного капитала.

Превышение сумм предыдущих дооценок объекта нематериальных активов над суммой предыдущих уценок остаточной стоимости этого объекта нематериальных активов может ежемесячно (ежеквартально, раз в год) в сумме, пропорциональной начислению амортизации включаться в состав нераспределенной прибыли с одновременным уменьшением дополнительного капитала. При этом, в состав нераспределенной прибыли при выбытии этого объекта включается остаток превышения сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок такого объекта, который отображен в составе дополнительного капитала. Ведомости о сумме превышения предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок объекта, которые включены в состав нераспределенной прибыли, заносятся в регистры аналитического учета нематериальных активов.

1.3. Бухгалтерские счета по учету основных средств и нематериальных активов

Счет 10 “Основные средства”

Счет 10 “Основные средства” предназначен для учета и обобщения информации о наличии и движении собственных или полученных на условиях финансового лизинга объектов и арендованных целостных имущественных комплексов, которые отнесены в состав основных средств.

К основным средствам относятся материальные активы, которые предприятие содержит с целью использования их в процессе производства или снабжения товаров и услуг, предоставления 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 длиннее года).

Методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах определены в Положении (стандарте) бухгалтерского учета 7 “Основные средства”.

По дебету счета 10 “Основные средства” отображается поступление (приобретенных, созданных, безвозмездно полученных) основных средств на баланс предприятия, которые учитываются по первоначальной стоимости, сумма затрат, которая связана с улучшением объекта (модернизация, модификация, достройка, дооборудование, реконструкция и т.п.), что приводит к увеличению будущих экономических выгод, первоначально ожидаемых от использования объекта; сумма дооценки стоимости объекта основных средств, **по кредиту** — выбытие основных средств вследствие продажи, безвозмездной передачи или несоответствия критериям признания активом, а также в случае частичной ликвидации объекта основных средств, сумма оценки основных средств.

Счет 10 “Основные средства” имеет такие субсчета:

- 101 “Земельные участки”;
- 102 “Капитальные затраты на улучшение земель”;
- 103 “Здания и сооружения”;
- 104 “Машины и оборудование”;
- 105 “Транспортные средства”;
- 106 “Инструменты, приборы и инвентарь”;

107 “Рабочий и продуктивный скот”;

108 “Многолетние насаждения”;

109 “Прочие основные средства”.

На субсчете 101 “Земельные участки” ведется учет земельных участков.

На субсчете 102 “Капитальные затраты на улучшение земель” ведется учет капитальных вложений в улучшение земель (мелиоративные, осушительные, ирригационные и прочие работы).

На субсчете 103 “Здания и сооружения” ведется учет наличия и движения домов, сооружений, их структурных компонентов и передающих устройств, а также жилых зданий.

На субсчетах 104 “Машины и оборудование”, 105 “Транспортные средства”, 106 “Инструменты, приборы и инвентарь”, 107 “Рабочий и продуктивный скот”, 108 “Многолетние насаждения” осуществляется учет соответственно машин и оборудования, транспортных средств, инструментов, приборов и инвентаря, рабочего и продуктивного скота, многолетних насаждений.

На субсчете 109 “Прочие основные средства” ведется учет основных средств, которые не включены в другие субсчета счета 10 “Основные средства”.

Аналитический учет основных средств ведется относительно каждого объекта в отдельности.

Счет 11 “Прочие необоротные материальные активы”

Счет 11 “Прочие необоротные материальные активы” предназначен для учета и обобщения информации о наличии и движении прочих необоротных материальных активов, которые не отображены в составе объектов учета на счете 10 “Основные средства”.

По дебету счета 11 “Прочие необоротные материальные активы” отображается поступление (приобретенных, созданных, безвозмездно полученных прочих необоротных материальных активов на предприятие (по первоначальной стоимости); сумма затрат, которая связана с улучшением объекта (реконструкция, модернизация), что приводит к увеличению будущих экономических выгод, первоначально ожидаемых от использования объекта; сумма дооценки стоимости объекта необоротных материальных активов. **По кредиту счета 11** отображается выбытие прочих необоротных материальных активов вследствие

продажи, безвозмездной передачи или несоответствия критериям признания активом, а также в случае частичной ликвидации объекта и сумма их оценки.

Счет 11 “Прочие необоротные материальные активы” имеет такие субсчета:

- 111 “Библиотечные фонды”;
- 112 “Малоценные необоротные материальные активы”;
- 113 “Временные (нетитульные) сооружения”;
- 114 “Природные ресурсы”;
- 115 “Инвентарная тара”;
- 116 “Предметы проката”;
- 117 “Прочие необоротные материальные активы”.

На субсчете 111 “Библиотечные фонды” ведется учет наличия и движения библиотечных фондов.

На субсчете 112 “Малоценные необоротные материальные активы” отображается стоимость предметов, срок полезного использования которых больше одного года, в частности специальные инструменты и специальные приспособления, стоимость которых погашается начислением износа по установленной предприятием ставке (норме) с учетом ожидаемого способа использования таких объектов, а также другие предметы, которые по стоимостным характеристикам предприятием зачислены в состав малоценных необоротных материальных активов.

На субсчете 113 “Временные (нетитульные) сооружения” ведется учет эксплуатационных временных (нетитульных) сооружений.

На субсчете 114 “Природные ресурсы” ведется учет наличия и движения приобретенных природных ресурсов для последующей добычи (нефти, газа и т.п.).

На субсчете 115 “Инвентарная тара” ведется учет наличия и движения инвентарной тары.

На субсчете 116 “Предметы проката” ведется учет наличия и движения активов, предназначенных для выдачи напрокат.

На субсчете 117 “Прочие необоротные материальные активы” ведется учет наличия и движения прочих необоротных материальных активов, которые не нашли отображения на других субсчетах счета 11 “Прочие необоротные материальные активы”. На этом субсчете, в частности отображается стоимость сценично-постановочных предметов, стоимость завершенных капитальных инвестиций в объекты операционной аренды (модернизация, модификация, достройка, дооборудование, реконструкция).

На этом субсчете, в частности, арендатор отображает стоимость завершенных капитальных инвестиций в объекты операционной аренды (модернизация, модификация, достройка, дооборудование, реконструкция и т.п.).

Аналитический учет необоротных материальных активов ведется относительно каждого объекта этих активов.

Предприятия, которые амортизацию библиотечных фондов и малоценных необоротных материальных активов начисляют в первом месяце использования указанных объектов в размере 100 процентов их стоимости, аналитический учет этих объектов могут вести с обеспечением информации об общем количестве этих объектов и их общую стоимость в размере классификационных подгрупп, которые предприятие внедряет самостоятельно. Стоимость объекта таких подгрупп при его выбытии определяется делением стоимости соответствующей подгруппы, которая учитывается на субсчетах 111 и 112, на количество объектов, которые входят в состав соответствующей подгруппы, с отображением по кредиту субсчетов 111 и 112 в корреспонденции с дебетом субсчета 132.

Счет 12 “Нематериальные активы”

К нематериальным активам относятся немонетарные активы, которые не имеют материальной формы, могут быть идентифицированы и содержаться предприятием с целью использования на протяжении периода больше одного года (или одного операционного цикла, если он превышает один год) для производства, торговли, административных потребностей или предоставления в аренду другим лицам.

Методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах и раскрытии информации о них в финансовой отчетности определяет Положение (стандарт) бухгалтерского учета 8 “Нематериальные активы”.

По дебету счета 12 “Нематериальные активы” отображается приобретение или получение в результате разработки (от других физических или юридических лиц) нематериальных активов, которые учитываются по первоначальной стоимости, и сумма дооценки таких активов, **по кредиту** — выбытие вследствие продажи, безвозмездной передачи или невозможности получения предприятием в дальнейшем экономических выгод от его использования и сумма уценки нематериальных активов.

Счет 12 “Нематериальные активы” имеет такие субсчета:

121 “Права пользования природными ресурсами”;

122 “Права пользования имуществом”;

123 “Права на коммерческие обозначения”;

124 “Права на объекты промышленной собственности”;

125 “Авторское право и смежные с ним права”;

127 “Прочие нематериальные активы”.

На субсчете 121 “Права пользования природными ресурсами” ведется учет наличия объектов права пользования ресурсами природной среды. К ним относятся: права пользования недрами, другими ресурсами природной среды, геологической и другой информацией о природной среде.

На субсчете 122 “Права пользования имуществом” ведется учет наличия прав пользования имуществом (право пользования земельным участком, право пользования зданием, право на аренду помещений и т.п.).

На субсчете 123 “Права на коммерческие обозначения” ведется учет наличия прав на коммерческие обозначения (права на торговые марки (знаки для товаров и услуг), коммерческие (фирменные) наименования).

На субсчете 124 “Права на объекты промышленной собственности” ведется учет наличия прав на объекты промышленной собственности (право на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, сорта растений, породы животных, компонирования (топографии) интегральных микросхем, коммерческие тайны, в том числе ноу-хау).

На субсчете 125 “Авторское право и смежные с ним права” ведется учет наличия авторского права и смежных с ним прав (права на литературные, художественные, музыкальные произведения, компьютерные программы, компиляции данных (базы данных), исполнения, фонограммы, видеogramмы, передачи (программы) организаций вещания).

На субсчете 127 “Прочие нематериальные активы” ведется учет прочих нематериальных активов, которыми владеет предприятие (права на осуществление деятельности, использование экономических и других привилегий и т.п.).

Счет 15 “Капитальные инвестиции”

Для учета затрат на приобретение или создание материальных и нематериальных необоротных активов предназначен счет 15 “Капитальные инвестиции”.

Счет 15 “Капитальные инвестиции” имеет такие субсчета:

151 “Капитальное строительство”;

152 “Приобретение (изготовление) основных средств”;

153 “Приобретение (изготовление) прочих необоротных материальных активов”;

154 “Приобретение (создание) нематериальных активов”;

155 “Формирование основного стада”.

По дебету счета 15 “Капитальные инвестиции” отображается увеличение понесенных затрат на приобретение или создание материальных и нематериальных необоротных активов, **по кредиту** — их уменьшение (введение в действие, принятие в эксплуатацию приобретенных или созданных нематериальных активов и т.п.).

На субсчете 151 “Капитальное строительство” отображаются затраты на строительство, которое осуществляется как хозяйственным, так и подрядным способом для собственных потребностей предприятия.

На этом субсчете также ведется учет оборудования, которое подлежит монтажу в процессе строительства, и авансовые платежи для финансирования указанного строительства.

Субсчет 152 “Приобретение (изготовление) основных средств” предназначен для учета затрат на приобретение или изготовление собственными силами материальных активов, учет которых ведется на счете 10 “Основные средства” (кроме объектов строительства и основного стада).

На субсчете 153 “Приобретение (изготовление) прочих необоротных материальных активов” отображаются затраты предприятия (организации, учреждения) на приобретение или изготовление собственными силами материальных активов, учет которых ведется на счете 11 “Прочие необоротные материальные активы”.

На субсчете 154 “Приобретение (создание) нематериальных активов” отображаются затраты предприятия на приобретение или создание собственными силами активов, учет которых ведется на счете 12 “Нематериальные активы”.

На субсчете 155 “Формирование основного стада” учитываются затраты на формирование основного стада рабочего и продуктивного скота (кроме животных, которые учитываются на счете 21 “Животные на выращивании и откорме”).

Средства, которые застройщик получил от пайщика для долевого участия в строительстве объекта, отображаются по дебету

счетов учета денежных средств, запасов и кредитов счета 48 “Целевое финансирование и целевые поступления” с внесением в аналитический учет сведений о пайщике и объекте строительства. После оформления документов о праве собственности пайщика на соответствующую часть построенного объекта и приемочно-передающего акта застройщик на соответствующую стоимость дебетует счет 48 в корреспонденции со счетом 15.

Переданные застройщику средства для долевого участия в строительстве объекта пайщик отображает по кредиту счетов учета денежных средств, запасов в корреспонденции со счетом 37 “Расчеты с разными дебиторами”. После получения оформленных документов о праве собственности и приемочно-передающего акта пайщика на соответствующую часть построенного объекта кредитуются счет 37 в корреспонденции о счетом 15.

Зачисления на баланс собственной части построенного объекта отображается по дебету счета 10 “Основные средства” и кредиту счета 15. Если собственная часть построенного объекта (квартиры, нежилые помещения) предназначена пайщиком для продажи, то их зачисление на баланс пайщика отображается по дебету счета 28 “Товары” и кредиту счета 15.

Аналитический учет капитальных инвестиций ведется соответственно по видам основных средств, других материальных необоротных активов, нематериальных активов, а также по отдельным объектам капитальных вложений (инвентарным объектам).

1.4. Учет наличия и движения основных средств и нематериальных активов

Приказом Министерства статистики Украины № 352 от 29.12.1995 г. “Об утверждении типичных форм первичного учета” утверждены и введены в действие с 1.01.1996 г. типовые формы первичной учетной документации по учету наличия на предприятии и движения основных средств:

- ОС-1 “Акт приема-передачи (внутреннего перемещения) основных средств”;
- ОС-2 “Акт приема-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов”;
- ОС-3 “Акт списания основных средств”;
- ОС-4 “Акт на списание автотранспортных средств”;

- ОС-5 “Акт № об установке, пуске и демонтаже строительной машины”;
- ОС-6 “Инвентарная карточка учета основных средств”;
- ОС-7 “Опись инвентарных карточек по учету основных средств”;
- ОС-8 “Карточка учета движения основных средств”;
- ОС-9 “Инвентарный список основных средств”.

Для оформления зачисления в состав основных средств отдельных объектов, для учета введения их в эксплуатацию применяется **“Акт приема-передачи (внутреннего перемещения) основных средств” (форма № ОС-1)**.

При оформлении приемки основных средств акт составляется **в одном экземпляре** на каждый отдельный объект приемочной комиссией, назначенной распоряжением (приказом) руководителя предприятия (организации). Акт после его оформления с приложенной технической документацией, которая относится к данному объекту, передается в бухгалтерию предприятия, подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителем предприятия (организации) или уполномоченными на это лицами. Типовая форма документа “Акт приема-передачи (внутреннего перемещения) основных средств” (форма № ОС-1) представлена в образце 1.1.

Для учета всех видов основных средств, которые поступили в эксплуатацию, в бухгалтерии применяется **“Инвентарная карточка учета основных средств” (форма № ОС-6)**. Форма заполняется в одном экземпляре на основе “Акта приема-передачи (внутреннего перемещения) основных средств” (форма № ОС-1), технической и другой документации.

В разделе “Короткая индивидуальная характеристика объекта” записываются только основные качественные и количественные показатели объекта, а также важнейшие пристройки, приспособления и принадлежности, которые относятся к нему, ограничиваясь двумя-тремя наиболее важными для данного объекта качественными показателями, исключая дублирование данных, которые есть на предприятии (организации), технической документации на данный объект.

Типовая форма “Инвентарная карточка учета основных средств” (форма № ОС-6) представлена в образце 1.2.

Следует отметить, что предоставление объекту основных средств инвентарного номера осуществляется, как правило, опираясь на номер бухгалтерского счета и субсчета, на котором

Образец 1.1

АО "РОСТОК"
предприятие, организация

Типовая форма № ОС-1

Утверждена приказом Минстага Украины
от 29.12.1995 г. № 352

Идентификационный

код ЕГРПОУ 00547038

Код за УКУД

**АКТ
ПРИЕМА-ПЕРЕДАЧИ (ВНУТРЕННЕГО
ПЕРЕМЕЩЕНИЯ) ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

Номер документа	Дата составления	Код лица, которое отвечает за сохранение основных средств	Код вида операции
10	17.05.05		

Сд/к	Получатель	Дебет	Кредит	Первоначальная (балансовая) стоимость	Шифр	Код	Нормы амортизации		Попрасочный коэффициент	Оборудование	Сумма амортизации (по данным переопределения)	Год выпуска (строения)	Дата введения в эксплуатацию (месяц, год)	Номер паспорта					
							на полное восстановление	на капитальный ремонт											
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
-	-	104	08	15	2	6000	=	-	232	-	3,75	-	-	-	-	-	2002	17.05.05	3060

На основании приказа, распоряжения № 2

от "3" января 2005 г.

В Цехе № 1 (производство столов)

Проведен осмотр

Деревобрабатывающего станка ДВ-117

(таблицованное оборудование)

который принимается (передается) в эксплуатацию от

Запорожского приборостроительного завода

В момент приема (передачи) объект находится в

Цехе № 1 (производство столов)

(таблицованное оборудование)

Краткая характеристика объекта

Станок деревобрабатывающий универсальный

Продолжение образца 1.1

Оборотная сторона формы № ОС-1

Объект техническим условиям отвечает (не отвечает)	<u>Отвечает</u> (указать, что именно не отвечает)
Доработка не нужна (нужна)	<u>Не нужна</u> (указать, что именно нужно)
Итоги испытаний объекта	<u>Пригоден к использованию</u>
Вывод комиссии	<u>Ввести в состав основных средств</u>
Приложение. Перечень технической документации	<u>Заводской паспорт № 3060</u>
Председатель комиссии	<u>Петренко</u> (подпись) <u>Петренко М.П.</u> (Ф.И.О.)
Члены комиссии	<u>Экспедитор</u> (должность) <u>Стелпаненко</u> (подпись) <u>Стелпаненко Г.Т.</u> (Ф.И.О.)
	<u>Руководитель цеха №2</u> (должность) <u>Ткаченко</u> (подпись) <u>Ткаченко В.П.</u> (Ф.И.О.)
	<u>Разнорабочий</u> (должность) <u>Шапренко</u> (подпись) <u>Шапренко В.И.</u> (Ф.И.О.)
Объект основных средств принят	<u>Руководитель цеха №1</u> (должность) <u>Тимчук Г.А.</u> (подпись) <u>Тимчук Г.А.</u> (Ф.И.О.)
сдал	<u>_____</u> (должность) <u>_____</u> (Ф.И.О.)
Отметка бухгалтерии об открытии карточки или перемещении объекта	<u>“ 17 ” мая 2005 г.</u>
Главный бухгалтер	<u>Петренко</u>

учитывается объект. Например, возьмем деревообрабатывающий станок, который, по информации вышеприведенных документов данного пункта темы, был оприходован в состав основных средств на предприятии АО “Росток”. Как видим, его инвентарный номер (10408) включает первые три цифры (номер счета и субсчета – 104). Следующие цифры (08) указывают номер данного объекта основных средств в совокупности ему подобных. Техническая сторона присвоения определенному объекту основных средств инвентарного номера состоит в нанесении на него номера краской или прикреплении жетона с номером.

Рядом с инвентарными карточками аналитический учет основных средств осуществляется в книге учета основных средств или в Ведомости 4-М при упрощенной форме учета (см. приложение А4). В книге или в ведомости учета основных средств регистрацию объектов основных средств осуществляют в разрезе конкретных подразделений предприятия (цех № 1, цех № 2 и пр.) с размежеванием их по учетно-классификационным группам (103 – дома и сооружения, 104 – машины и оборудование, 105 – транспортные средства т.д.). Для размежевания принадлежности инвентарных карточек основных средств к определенному подразделению используют закладки, которые изготавливаются из картона или фанеры. С помощью их отделяют группы основных средств одна от другой в разрезе подразделений предприятия.

Для регистрации инвентарных карточек учета основных средств применяется **“Опись инвентарных карточек по учету основных средств” (форма № ОС-7)**. Опись составляется в одном экземпляре бухгалтерией с целью контроля за сохранением инвентарных карточек. Записи ведутся в разрезе классификационных групп (видов) основных средств.

Для учета движения основных средств по классификационным группам при ручной обработке учетной документации применяется **“Карточка учета движения основных средств” (форма № ОС-8)**, которая заполняется на основе данных инвентарных карточек соответствующих групп (видов) основных средств и сверяется с данными синтетического учета основных средств. На основании итоговых данных этих карточек заполняются отчетные формы по движению основных средств.

Для пообъектного учета основных средств по месту их нахождения (эксплуатации) по материально-ответственным лицам ведут **“Инвентарный список основных средств” (форма № ОС-9)**.

Данные пообъектного учета основных средств по местам их нахождения (эксплуатации) должны быть тождественны записям в инвентарных карточках учета основных средств, которые ведутся в бухгалтерии.

Типовая форма “Инвентарный список основных средств” (форма № ОС-9), которая ведется по месту их нахождения, эксплуатации, представлена в образце 1.3.

При оформлении внутреннего перемещения основных средств “Акт приема-передачи (внутреннего перемещения) основных средств” выписывается **в двух экземплярах** работником отдела (цеха) — сдавальщика. **Первый экземпляр** с распиской получателя и сдавальщика передается в бухгалтерию, **а второй** — отделу (цеху) — сдавальщику.

При передаче основных средств другому предприятию (аренду) акт составляется в двух экземплярах (для предприятия, которое сдает и принимает основные средства).

По данным акта делаются отметки в “Инвентарном списке основных средств” подразделения, из которого выбыл объект, а также изымается “Инвентарная карточка учета основных средств” из совокупности объектов, которые учитываются по данному подразделению в бухгалтерии.

Основанием для отметок в “Инвентарной карточке учета основных средств” о выбытии объектов основных средств при передаче их другому предприятию (организации), а также о перемещении внутри предприятия является “Акт приема-передачи (внутреннего перемещения) основных средств” (форма № ОС-1); при списании объекта основных средств вследствие старения или износа — “Акт списания основных средств” (форма № ОС-3). Записи о законченных работах по достройке, дооборудованию, реконструкции и модернизации, ремонте объекта ведутся в карточке на основании “Акта приема-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов” (форма № ОС-2).

Для оформления приемки-сдачи основных средств из ремонта, реконструкции и модернизации применяется **“Акт приема-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов” (форма № ОС-2).**

Акт, подписанный работником цеха (отдела), который уполномочен на прием основных средств, и представителем цеха (предприятия), который выполнял ремонт, реконструкцию и модернизацию, сдают в бухгалтерию предприятия (организации). Акт подписывается главным бухгалтером и утверждается

Образец 1.2

АО "Росток"

(предприятие, организация)

Типовая форма № ОС-6

Утверждена приказом Минстата Украины от 29.12.95 г. № 352

Идентификационный код

00547038

ЕГРПОУ

Цех № 1 (производство стогов)

(отдел, цех, участок, линия)

Код за УКУД

Бухгалтерская запись (акт, накладная)	Первичная цена всех объектов
Дата	Номер
16	17
17.05.05	15
	6000-00

ИНВЕНТАРНАЯ КАРТОЧКА УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Деревообрабатывающий станок

(полное название и назначение объекта)

Запорожский приборостроительный завод

(название завода-изготовителя)

ДВ-117

(модель, тип, марка)



Дата начала операции по основному средству (мес, сщ, год)	Код инвентаризации по таргетному учету	Первичная стоимость (балансовая)	Код объекта инвентаризации по учету (для амортизации)	Код нормы амортизации по объекту инвентаризации	Норма амортизации по объекту инвентаризации	Потраченный коэффициент	Оборудование	Акт о введении в эксплуатацию	Дата начала	Дата окончания	Номер инвентаризационной карточки	Сумма износа по данным переоценки или по документам приобретения	Год выпуска (номинальное)	Драгоценные металлы	Выбыло (перелано)											
																вид	код	дата	номер	основные средства (мес, сщ, год)	таргетный	пас-портной	наименование	вид	ма-тери-ал	причина выбытия (перелано)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	
	10408	6000	232				3,75													2002						
													10408/1868/3060													
Источник приобретения (финансирования) (для государственных предприятий) (для государственных предприятий)																										

Продолжение образца 1.2

Оборотная сторона формы № ОС-6

Достраивание, дооборудование, модернизация, индексация				Ремонт (бухгалтерская запись)			
дата	номер	инвентарный номер	сумма	дата	номер	инвентарный номер	сумма

Краткая индивидуальная характеристика объекта

Наименование конструктивных элементов и других признаков, которые характеризуют объект	Материалы, размеры и прочие ведомости					
	основной объект	наименование важнейших пристроек, оборудований та принадлежностей, которые относятся к основному объекту	3	4	5	6
1	2					
						
						

Карточку заполнил Бухгалтер
(должность)

= Шемчук
(подпись)

Шемчук О.С.
(Ф.И.О.)

“ 17 ” мая 200 5 г.

Образец 1.3

АО "Росток"
предприятие, организация

Типовая форма № ОС-9
Утверждена
приказом Минстата Украины
от 29.12.1995 г. № 352
Код за УКУД _____

Идентификационный
код ЕГРПОУ **00547038**

ИНВЕНТАРНЫЙ СПИСОК ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ (по месту их нахождения, эксплуатации)

Цех № 1 (производство столов)
отдел, цех, участок, линия

_____ наименование классификационной группы

Инвентарная карточка или запись в инвентарной книге	Инвентарный номер	Полное наименование объекта	Первоначальная (балансовая) стоимость грн	Выбытие (перемещение)			
				дата	причина выбытия (перемещения)		
номер				номер документа			
1	2	3	4	5	6	7	8
1	10.03.2003	10301	Здание цеха кирпичное	30000-00			
2	14.08.2004	10401	Станок шлифовально-роздаточный	15000-00	9.04.2005	3	в цех № 2
5	22.01.2005	10407	Монтажный станок	5000-00			
8	17.05.2005	10408	Деревообрабатывающий станок	6000-00			
			и т.д.				

руководителем предприятия, организации или лицами на то уполномоченными. К техническому паспорту соответствующего объекта основных средств должны быть внесены необходимые изменения в характеристику объекта, связанные с капитальным ремонтом, реконструкцией и модернизацией.

Если ремонт, реконструкцию или модернизацию выполняет постороннее предприятие, акт составляют в двух экземплярах. Второй экземпляр передают предприятию, которое выполнило ремонт, реконструкцию, модернизацию.

Типовая форма “Акта приема-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов” (форма № ОС-2) представлена в образце 1.4.

При значительном изменении качественных и количественных показателей в характеристике объекта в результате реконструкции (модернизации), достройки и дооборудования предыдущую инвентарную карточку в случае невозможности отобразить в ней все показатели, которые характеризуют реконструированный (модернизированный, дооборудованный (достроенный) объект в целом, заменяют новой. Старую инвентарную карточку сохраняют как справочный документ.

В строительно-монтажных организациях для оформления передачи, установки и пуска строительных машин и следующего их демонтажа и передачи машинопрокатной базе применяется **“Акт об установке, пуске и демонтаже строительной машины” (форма № ОС-5).**

Акт составляется в двух экземплярах представителем машинопрокатной базы и строительного участка, который эксплуатирует строительные машины и механизмы.

Типовая форма “Акта об установке, пуске и демонтаже строительной машины” (форма № ОС-5) представлена в образце 1.5.

Для оформления выбытия основных средств (кроме автотранспортных средств) при полном или частичном их списании применяется **“Акт списания основных средств” (форма № ОС-3).** Акт составляется в двух экземплярах комиссией, назначенной руководителем предприятия, учреждения, организации, утверждается руководителем предприятия (организации) или лицом, на это уполномоченным. Первый экземпляр акта передают в бухгалтерию, второй остается у лица, ответственного за хранение основных средств и является основанием для сдачи на склад запчастей, которые остались в результате их списания, а также материалов, металлолома и т.п.

Образец 1.4

АО "Росток"
предприятие, организация

Идентификационный
код ЕГРПОУ 00547038

Типовая форма № ОС-2

Утверждена

приказом Минстата Украины
от 29.12.1995 г. № 352

Код за УКУД _____

Утверждаю

= Иваненко / В.Н. Иваненко
подпись, Ф.И.О.

АКТ ПРИЕМА-СДАЧИ ОТРЕМОНТИРОВАННЫХ, РЕКОНСТРУИРОВАННЫХ И МОДЕРНИЗИРОВАННЫХ ОБЪЕКТОВ

	Дебет		Кредит		Сум- ма	Номер	
	счет, субсчет	код аналити- ческого учета	счет, субсчет	код аналитиче- ского учета		инвен- тарный	заводской
1	2	3	4	5	6	7	8
Цех № 2	104	02	631	07		10402	480310

На заказ № 27 Станок универсальный СУ-40 находился в плановом/неплановом ремонте (реконструкции, модернизации) с 20.12.2005 г. по 16.01.2006 г., а именно 28 дней.
дата дата

Предусмотренные ведомостью дефектов работы по ремонту (реконструкции, модернизации) выполнены полностью/не полностью

Полностью

указать, что именно не выполнено

По окончании ремонта (реконструкции, модернизации) объект прошел испытание и сдан в эксплуатацию 16.01.2006 г.
дата

Продолжение образца 1.4

Оборотная сторона формы № ОС-2

Изменения в характеристике объекта, которые признаны реконструкцией, модернизацией

Сдал Инженер = Маскун Т.М. Маскун
должность подпись Ф.И.О.

Принял Руководитель цеха № 2 = Ткаченко В.П. Ткаченко
должность подпись Ф.И.О.

Справка

1. Сметная стоимость фактически выполненного объема работ: ремонта

340-00 грн.

реконструкции, модернизации _____

Руководитель отдела

2. Фактическая стоимость:

ремонта 340-00 грн.

реконструкции, модернизации _____

Главный бухгалтер = Петренко

Затраты по списанию, а также стоимость материальных ценностей, которые поступили от сноса и разборки домов, сооружений, демонтажа оборудования и т.п. отображают в акте в разделе “Расчет результатов списания объектов”.

Типовая форма “Акта списания основных средств” (форма № ОС-3) представлена в образце 1.6.

Для оформления списания автомобиля, грузового или легкового, прицепа или полуприцепа, при их ликвидации применяется “Акт на списание автотранспортных средств” (форма № ОС-4). Акт составляется в двух экземплярах и подписывается комиссией, которая назначается руководителем автохозяйства (предприятия) и утверждается руководителем предприятия (организации) или лицом, на это уполномоченным. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй остается у лица, ответственного за хранение основных средств, и является основанием для сдачи на склад материальных ценностей и металлолома, который остался в результате списания.

Образец 1.5

АО "Росток"
предприятие, организация

Идентификационный
код ЕГРПОУ 00547038

Типовая форма № ОС-5
Утверждена
приказом Минстата Украины
от 29.12.1995 г. № 352
Код за УКУД _____

АКТ № 24 ОБ УСТАНОВКЕ, ПУСКЕ И ДЕМОНТАЖЕ СТРОИТЕЛЬНОЙ МАШИНЫ от "17" апреля 200 5 г.

Механик Валун А.З. стройучастка № 5
Ф.И.О.

представитель машинопрокатной базы механик Щир С.П.
должность, Ф.И.О.

ее техник по безопасности Сапенко В. Г.
Ф.И.О.

составили этот акт о том, что машина бетономешалка БМ-4
мощность 10 кВт паспорт № 47035 инвентарный № 104082
место работы _____ вспомогательные приспособления и оснащение:

Наименование	Инвентарный №	Мощность	Количество
<u>БМ-4</u>	<u>104082</u>	<u>10 кВт</u>	<u>1</u>

Установленные и после пробного пуска сданы участку для эксплуатации.
Механик строительного участка = Валун
Представитель машинопрокатной базы = Щир
Техник по безопасности = Сапенко

Оборотная сторона формы № ОС-5

Механик Валун А.З. стройучастка № 5
Ф.И.О.

и представитель машинопрокатной базы механик Щир С.П.
должность, Ф.И.О.

25 апреля 200 5 г. составили этот акт о том, что указанная машина (агрегат)
25 апреля 200 5 г. прекратила работу и демонтирована.

При принятии машины (агрегата) оказалась Исправная

Стоимость частей, которых не хватает _____

Стоимость исправления поломок, которые произошли по вине _____
Ф.И.О.

по распоряжению _____

Машина направлена на машинопрокатную станцию

Механик строительного участка = Валун

Представитель машинопрокатной базы = Щир

Образец 1.6

АО "Росток"
предприятие, организация

Идентификационный
код ЕГРПОУ 00547038

Цех № 3
(отдел, цех, участок, линия)

Типовая форма № ОС-2

Утверждена
приказом Минстата Украины
от 29.12.1995 г. № 352
Код за УКУД _____
Утверждаю

= Иваненко
(руководитель предприятия)

" 11 " февраля 2005 г.

АКТ СПИСАНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Номер документа	Дата составления	Код вида операции
1	11.02.2005	—

Цех, от-дел, участ-ок, линия	Дебет		Кредит		Сум-ма	Сумма износа по данным пере-оценки на 200_ г. по доку-ментам приобре-тения	Номер		Код		Нормы аморти-зационных отчислений	
	счет, суб-счет	код ана-ли-тиче-ского учета	счет, суб-счет	код ана-ли-тиче-ского счета			инвен-тар-ный	завод-ской	счета и объек-та аналитиче-ского учета (для отнесе-ния амортиза-ционных отчислений)	нормы аморти-зацион-ных отчис-лений	на пол-пите-льное вос-станов-ление	на ка-питаль-ный ремонт
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
3	131		104	10	3000	—	10410	3942	—	—	3,75	

Комиссия, назначенная приказом (распоряжением) от **"3" января 2005 г. № 2** на основании _____ сделала осмотр электротрансформатора ТЕ-5000
наименование объекта

В результате осмотра комиссия установила:

1. Поступил на предприятие **"10" июля 1985 г.**
2. Количество ремонтов — на сумму _____
3. Масса объекта по паспорту 300 кг
4. Наличие драгоценных металлов _____
5. Техническое состояние и причина списания **Нерабочий вследствие наводнения**

Оборудова-ние		Год выпуска (построения)	Дата введения в эксплу-тацию (месяц, год)	Дата начала уплаты за основные средства (месяц, год)
вид	код			
—	—	1985	7.1985	—

Вывод комиссии: **К использованию не пригоден**

Приложение. Перечень документов, которые прилагаются

Председатель комиссии **Главный бухгалтер = Петренко** Петренко М.П.
должность подпись Ф.И.О.

Члены комиссии **Экспедитор** Степаненко Степаненко Т.Т.
должность подпись Ф.И.О.

Руководитель цеха № 2 Ткаченко Ткаченко В.П.
должность подпись Ф.И.О.

Продолжение образца 1.6

Оборотная сторона формы № ОС-3

Расчет результатов списания объекта

Затраты на списание			Поступило от списания				
Наименование документа	Статьи затрат	Сумма, грн	Наименование документа	Ценностей		Количество	Сумма, грн
				вид	номенклатурный номер		
1	2	3	4	5	6	7	8
<i>Наряд</i>	<i>991</i>	<i>25–70</i>	<i>Накладная</i>	<i>лом медный</i>	<i>20907</i>	<i>120 кг</i>	<i>120–00</i>
<i>Наряд</i>	<i>991</i>	<i>40–30</i>	<i>Накладная</i>	<i>лом металлический</i>	<i>20908</i>	<i>180 кг</i>	<i>90–00</i>
и т.д.							
<i>Всего</i>	<i>991</i>	<i>66–00</i>	–	–	–	–	<i>210–00</i>

Результаты списания *Выведено из состава основных средств*
 В карточке *45* выбытие основных средств отмечено “*11*” *февраля 20 05* г.

Затраты по списанию, а также стоимость материальных ценностей, которые поступили от демонтажа автотранспортных средств, отображают в разделе “Расчет результатов списания автомобиля (прицепа, полуприцепа)”.

Объект основных средств изымается из активов (списывается с баланса) в случае его выбытия вследствие продажи, безвозмездной передачи или несоответствия критериям признания активом.

Финансовый результат от выбытия объектов основных средств определяется вычитанием из дохода от выбытия основных средств их остаточной стоимости, не прямых налогов и затрат, связанных с выбытием основных средств.

Регистры аналитического учета выбывших основных средств прилагаются к документам, которыми оформлены факты выбытия основных средств.

В случае частичной ликвидации объекта основных средств его первоначальная (переоцененная) стоимость и износ уменьшаются соответственно на сумму первоначальной (переоцененной) стоимости и износа ликвидированной части объекта.



Учитывая то, что по счету основных средств осуществляется также учет животных основного стада (на сельскохозяйственных предприятиях), укажем на некоторые особенности документального оформления операций с этой группой животных.

Следует отметить, что каждому животному, которое входит в состав основного стада, так как и любому другому объекту основных средств, присваивается инвентарный номер. Отображение наличия животных основного стада по месту их пребывания осуществляется в **“Книге учета движения скота и птицы”**. Поступление (переведение) животных из других групп в основное стадо осуществляется на основании документа **“Акт на переведение животных из группы в группу”**. В свою очередь, выбытие животных из основного стада в результате выбраковки осуществляется на основании оформления документов **“Акт на выбраковку животных из основного стада”** или **“Акт на выбытие животных и птицы (забой, прирезка, падеж)”**. Информация из актов переносится в **“Книгу учета движения скота и птицы”**.

В конце каждого месяца руководитель подразделения, где находится указанная группа животных, передает в бухгалтерию **“Отчет о движении скота и птицы”**, составленный на основании актов, которые удостоверяют увеличение или уменьшение основного стада на определенное количество животных.

На основании указанного отчета в бухгалтерии делаются отметки в **“Ведомости аналитического учета животных”**. По результатам заполненной ведомости делаются записи в журналы-ордера № 4 и № 5, а при упрощенной форме учета в ведомости 2-М и 4-М (см. прил. А2 и А4).



Что касается нематериальных активов, то приказом Министерства финансов Украины от 22.11.2004 г. № 732 утверждены типовые формы первичного учета объектов права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов:

НА-1 **“Акт ввода в хозяйственный оборот объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов”**;

НА-2 **“Инвентарная карточка учета объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов”**;

НА-3 “Акт выбытия (ликвидации) объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов”;

НА-4 “Инвентаризационная опись объектов права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов”.

Форма НА-1 “Акт ввода в хозяйственный оборот объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов” (см. образец 1.7) (далее — объект права интеллектуальной собственности) применяется предприятиями, учреждениями и организациями (далее — предприятия) независимо от форм собственности для оформления операций по вводу в хозяйственный оборот и использованию отдельных приобретенных (созданных) объектов права интеллектуальной собственности.

При оформлении ввода в хозяйственный оборот объекта права интеллектуальной собственности акт составляется в одном экземпляре на каждый отдельный объект приемочной комиссией, назначенной приказом (распоряжением) собственника или уполномоченного органа (должностного лица), осуществляющего руководство предприятием.

Акт заполняется в одном экземпляре на основании технической, научно-технической и другой документации (лицензионный договор, авторский договор, патент и т.п.), подписывается председателем и членами комиссии, лицом, ответственным за принятие для использования объекта права интеллектуальной собственности.

При оформлении акта ввода в хозяйственный оборот объекта права интеллектуальной собственности в графе:

“Наименование и номер документа, который подтверждает имущественные права на объект права интеллектуальной собственности” — указывается номер патента (декларационного патента) на изобретение, декларационного патента на полезную модель, патент на промышленный образец, номер свидетельства на знак для товаров и услуг, номер авторского свидетельства и др.;

“Дата возникновения права” — указывается дата подписания договора, дата приоритета, дата создания произведения и др.;

“Собственник объекта права интеллектуальной собственности” — указывается собственник имущественных прав на объект права интеллектуальной собственности, свидетельства, авторского права и т.п., который может использовать объект права интеллектуальной собственности по собственному усмотрению, имеет право давать разрешение (выдавать лицензию) на

Образец 1.7

АО "Росток"
 предприятие, учреждение, организация
 Идентификационный код ЄПРЦЮУ 00547038

Типовая форма № НА-1
 Утверждена приказом Министрства финансов Украины
 от 22.11.2004г. № 732

УТВЕРЖДАЮ
 Руководитель предприятия Иваненко
 (подпись, полн. очество, фамилия)
"25" сентября 2005 г.

АКТ ВВЕДЕНИЯ В ХОЗЯЙСТВЕННЫЙ ОБОРОТ ОБЪЕКТА ПРАВА ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ В СОСТАВЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ № 7 "25" сентября 2005 г.

№ п/п	Объект права интеллектуальной собственности		Срок полезного использования	Дебет		Кредит		Дата введения объекта интеллектуальной собственности в хозяйственный оборот	Первоначальная стоимость, грн	Годовая сумма амортизации, грн	Ликвидационная стоимость, грн		
	Наименование	Наименование и номер документа, который подтверждает принадлежность права на объект		Счет субсчет	Код аналитического учета	Счет субсчет	Код аналитического учета						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	Право на торговую марку "adidas"	Договор права пользования № 136/25	23.09.05 г.	—	5 лет	123	07	154	03	25.09.05 г.	30000	6000	—

Комиссия, которая создана на основании приказа (распоряжения) от 10.01.05г. № 4, рассмотрела документы, которые подтверждают идентификацию объекта права интеллектуальной собственности, для ввода в хозяйственный оборот

Право на использование логотипа фирмы "adidas"
 (далее наименование объекта права интеллектуальной собственности)

Правовые условия ввода объекта права интеллектуальной собственности в хозяйственный оборот договор права пользования № 136/25
 (наименование документа)

Характеристика объекта права интеллектуальной собственности по назначению Документ для косметических изделий
 Место пользования объекта права интеллектуальной собственности Цех по производству кремов и дезодорантов

Продолжение образца 1.7

Оборотная сторона формы №НА-1

Стоимость приобретения 30000 гривен

Документ, который подтверждает стоимость объекта права интеллектуальной собственности договор права пользования № 136/25
 Объект права интеллектуальной собственности годен/не годен для реализации или использования годен
 (указать почему не годен) не нуждается

Нуждается / не нуждается в приведении в состояние, пригодному для использования не нуждается
 (указать, что непосредственно нужно)
 Существует / не существует возможность получения будущих экономических выгод от реализации или использования объекта права интеллектуальной собственности ---
 (указать, почему не существует)

Вывод комиссии Внести в состав нематериальных активов
 (относительно пригодности объекта, приведение в состояние, годное для использования, постановки на учет)

Глава комиссии Главный бухгалтер = Петренко
 (должность) (подпись)

Члены комиссии Руководитель цеха № 2 = Ткаченко
 (должность) (подпись)

Бухгалтер = Аелина
 (должность) (подпись)

Разработчик = Шатров
 (должность) (подпись)

Лично, ответственное за принятие объекта права интеллектуальной собственности бухгалтер
 (должность) = Счетунова
 (подпись)

Отметка бухгалтерши об открытии инвентарной карточки
"25" сентября 20 05 г. № 14
 (инвентарной карточки)

Главный бухгалтер (бухгалтер) = Петренко
 (подпись) (имя, отчество, фамилия)

Петренко М.П.
 (имя, отчество, фамилия)

Ткаченко В.П.
 (имя, отчество, фамилия)

Аелина С.А.
 (имя, отчество, фамилия)

Шатров Н.З.
 (имя, отчество, фамилия)

Счетунова А.В.
 (имя, отчество, фамилия)

Петренко М.П.
 (имя, отчество, фамилия)

использование и передавать право собственности на объект права интеллектуальной собственности другому лицу на основе договора.

В строке:

“Правовые условия ввода объекта права интеллектуальной собственности в хозяйственный оборот” — указывается название документации, в соответствии с которой объект права интеллектуальной собственности вводится в хозяйственный оборот (название и номер документа, подтверждающего ввод такого объекта в хозяйственный оборот (договор на использование имущественных прав интеллектуальной собственности, лицензионный договор и др.);

“документ, который подтверждает стоимость объекта права интеллектуальной собственности” — указывает полное название акта оценки, номер и дата составления акта.

В акте ввода в хозяйственный оборот объекта права интеллектуальной собственности приводится характеристика такого объекта, которая содержит подробное его описание и порядок использования, особенности и преимущества, указываются основные качественные и количественные показатели объекта права интеллектуальной собственности.

Оформленный акт подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителем предприятия или уполномоченным на то лицом.

Форма НА-2 “Инвентарная карточка учета объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов” (см. образец 1.8) применяется для аналитического учета объектов права интеллектуальной собственности, а также для аналитического учета группы однотипных по назначению и условиям использования объектов, которые поступили в одном календарном месяце и одному ответственному за их использование лицу.

Инвентарная карточка ведется в бухгалтерии на каждый объект или группу объектов права интеллектуальной собственности, заполняется в одном экземпляре на основе “Акта ввода в хозяйственный оборот объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов” (типовая форма № НА-1).

В строке “Полное название объекта права интеллектуальной собственности с указанием реквизитов” указываются название объекта права интеллектуальной собственности и название

Образец 1.8

Типовая форма № НА-2
Утверждена приказом Министерства финансов Украины
от 22.11.2004 г. № 732

АО "Росток"
предприятие, учреждение, организация
Идентификационный код ЕНПСУ 00547038

ИНВЕНТАРНАЯ КАРТОЧКА УЧЕТА ОБЪЕКТА ПРАВА ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ В СОСТАВЕ МАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ № 14

Полное наименование объекта права интеллектуальной собственности

с указанием реквизитов Право на использование логотипа фирмы "adidas"

№ п/п	Объект права интеллектуальной собственности		Первоначальная стоимость, грн	Код субэлемента бухгалтерского учета объекта права интеллектуальной собственности	Срок полезного использования	Годовая сумма амортизации, грн	Акт введения объекта права интеллектуальной собственности хозяйственный оборот		Место использования, филиал, ответственного лица	Акт выбытия (ликвидации) объекта права интеллектуальной собственности		Лiquidity-шанная стоимость, грн	
	Наименование	Наименование и номер документа, который подтверждает принадлежность права на объект					Дата возникновения права	Дата		№	Дата		№
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	Право на торговую марку "adidas"	Договор права пользования № 136/25	23.09.05 г.	30000	123	5 лет	6000	23.09.05 г.	7	Цех	-	-	-
										Кремлев и дезодорантов			

Характеристика объекта права интеллектуальной собственности по назначению Логотип для косметических изделий

Ведомости о переоценке объекта права интеллектуальной собственности

Карточка открыта "25" сентября 2005 г. бухгалтер Савишчева Н.А.

(должность, имя, отчество, фамилия)

документации, на основе которой такой объект введен в хозяйственный оборот предприятия (договор на использование имущественных прав интеллектуальной собственности, лицензионный договор и др.).

В графе “Код субсчета бухгалтерского учета объекта права интеллектуальной собственности” указывается код субсчета бухгалтерского учета.

В разделе “Характеристика объекта права интеллектуальной собственности по назначению” приводятся лишь основные, присущие этому объекту признаки или свойства. В случае учета группы объектов права интеллектуальной собственности основные показатели, характеризующие такие объекты, приводятся не по каждому объекту отдельно, а в целом по всей группе объектов права интеллектуальной собственности, которые учитываются в инвентарной карточке.

Основанием для отметок в инвентарной карточке о выбытии объекта права интеллектуальной собственности является “Акт выбытия (ликвидации) объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов” (типовая форма № НА-3).

Форма НА-3 “Акт выбытия (ликвидации) объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов” (см. образец 1.9) применяется для оформления выбытия таких объектов при их списании (ликвидации). Акт составляется в двух экземплярах комиссией, назначенной приказом (распоряжением) собственника или уполномоченного органа (должностного лица), осуществляющего руководство предприятием, подписывается председателем и членами комиссии, лицом, которое было ответственным за использование объекта права интеллектуальной собственности, утверждается руководителем предприятия или уполномоченным на то лицом.

Остаточная стоимость, которая приводится в графе 13 акта выбытия объекта права интеллектуальной собственности, определяется по данным бухгалтерского учета на последнее число месяца выбытия такого объекта как разница между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации за период полезного использования.

В строке “Правовые условия выбытия (ликвидации) объекта права интеллектуальной собственности из хозяйственного оборота” указываются причины выбытия (окончания срока действия: имущественных прав интеллектуальной собственности,

Образец 1.9

АО "Росток"

предприятие, учреждение, организация

Идентификационный код ЕГРПОУ 00547038

Типовая форма № НА-3

Утверждена приказом Министерства финансов Украины
от 22.11.2004г. № 732

УТВЕРЖДАЮ

Руководитель предприятия _____ = Иваненко

(подпись, имя, отчество, фамилия)

"19" декабря 2005 г.

**АКТ ВЫБЫТИЯ (ЛИКВИДАЦИИ) ОБЪЕКТА ПРАВА ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ
В СОСТАВЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ № 5**
"18" декабря 2005 г.

№ п/п	Объект права интеллектуальной собственности		Срок полезного использования	Дебет		Кредит		Дата выбытия (ликвидации)	Первоначальная стоимость (первоначальная стоимость, грн)	Остаточная стоимость, грн	Ликвидационная стоимость, грн	Примечание
	Наименование	Наименование и номер документа, который подтверждает имущественные права на объект		Счет, субсчет	Код аналитического учета	Счет, субсчет	Код аналитического учета					
1	2	3	4	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	Право на интеллектуальную	Договор права пользования № 240-17	3 года	133	-	124	09	18.12.	15000	-	-	-
	микрофому R-2948							05 г.				

Компсия, которая создана на основании приказа (распоряжения) от 10.01.05 г. № 4, рассмотрела документы, которые подтверждают идентификацию объекта права интеллектуальной собственности, для выбытия (ликвидации) из хозяйственного оборота

Чит для производства электронных часов
(полное наименование объекта права интеллектуальной собственности)

Правовые условия выбытия (ликвидации) объекта права интеллектуальной собственности _____ **Окончание срока действия Договора**
(подписывающие документ)

Место выбытия (ликвидации) объекта права интеллектуальной собственности _____ **Цех производства электронных часов**

Продолжение образца 1.9

Оборотная сторона формы № НА-3

Объект права интеллектуальной собственности годен / негоден для реализации и подлежит / не подлежит ликвидации _____ (указать почему негоден)

Существует / не существует экономическая выгода от реализации ликвидируемого объекта _____

Вывод комиссии Вывести из состава нематериальных активов и снять с учёта _____ (указать, почему не существует, сумму выгоды)

Глава комиссии Главный бухгалтер _____

Члены комиссии Руководитель цеха № 2 _____

Бухгалтер _____

Разнорабочий _____

Петренко М.П. _____ (Имя, отчество, фамилия)

Ткаченко В.П. _____ (Имя, отчество, фамилия)

Авлина С.А. _____ (Имя, отчество, фамилия)

Шатров Н.З. _____ (Имя, отчество, фамилия)

Счетунова А.В. _____ (Имя, отчество, фамилия)

Петренко М.П. _____ (Имя, отчество, фамилия)

Лично, которое было ответственным за использование объекта права интеллектуальной собственности бухгалтер _____ (должность)

Отметка бухгалтерии о записи о выбытии в инвентарной картонке
"19 декабря" 2005 г. № 14 _____ (инвентарной картонки)

Главный бухгалтер (бухгалтер)

= Петренко _____ (подпись)

Петренко М.П. _____ (Имя, отчество, фамилия)

договора на использование имущественных прав интеллектуальной собственности, хранение информации относительно объектов права интеллектуальной собственности как коммерческой тайны, лицензионного договора; досрочное прекращение лицензионного договора и т.п.).

Первый экземпляр акта передается в бухгалтерию, второй остается у лица, которое было ответственным за использование объекта права интеллектуальной собственности.

Характеристика формы **НА-4 “Инвентаризационная опись объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов”** а также пример оформления документа (образец 1.11) представлен в подразделе 1.7 части 2.

* * *

Следует отметить, что основные средства и нематериальные активы при поступлении на предприятие учитываются в порядке капитальных инвестиций, учет которых непосредственно ведут на счете 15 “Капитальные инвестиции”. При зачислении объекта в состав основных средств или нематериальных активов осуществляются записи по дебету счета 10 “Основные средства” или 12 “Нематериальные активы” и кредита счета 15 “Капитальные инвестиции”.

Типовая корреспонденция счетов по учету основных средств и нематериальных активов представлена в табл. 1.1.

Таблица 1.1

Корреспонденция бухгалтерских счетов по учету основных средств и нематериальных активов

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Учет приобретения или создания собственными силами основных средств и нематериальных активов			
1.	Проведена предоплата поставщику за основные средства и нематериальные активы, а также за выполненные работы на капитальном строительстве	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”	31 “Счета в банках”

Продолжение табл. 1.1

1	2	3	4
2.	Отображены поступления от поставщика приобретенных основных средств и нематериальных активов	15 “Капитальные инвестиции”	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”
3.	Отображена сумма транспортных и посреднических услуг, связанных с приобретением основных средств и нематериальных активов	15 “Капитальные инвестиции”	68 “Расчеты по прочим операциям”
4.	Приняты согласно акта работы, выполненные строительной организацией на строительстве склада	15 “Капитальные инвестиции”	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”
5.	Отображена сумма НДС (налоговый кредит) по операциям 2-4	64 “Расчеты по налогам и платежам”	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” 68 “Расчеты по прочим операциям”
6.	Списаны строительные материалы на строительство склада	15 “Капитальные инвестиции”	20 “Производственные запасы”
7.	Начислена заработная плата работникам, занятым на строительстве склада	15 “Капитальные инвестиции”	66 “Расчеты по выплатам работникам”
8.	Проведены начисления на заработную плату работников и отнесены на затраты по строительству склада	15 “Капитальные инвестиции”	65 “Расчеты по страхованию”
9.	Отнесена стоимость работ и услуг вспомогательных производств на затраты по строительству склада	15 “Капитальные инвестиции”	23 “Производство”

Продолжение табл. 1.1

1	2	3	4
10.	Введен построенный гараж или приобретенные основные средства и нематериальные активы согласно акту в эксплуатацию	10 “Основные средства” 12 “Нематериальные активы”	15 “Капитальные инвестиции”
11.	Отображены суммы дооценки основных средств и нематериальных активов	10 “Основные средства” 12 “Нематериальные активы”	423 “Дооценка активов”
Учет бесплатно полученных основных средств и нематериальных активов			
12.	Отображена стоимость бесплатно полученных основных средств и нематериальных активов	10 “Основные средства” 12 “Нематериальные активы”	424 “Безоплатно полученные необоротные активы”
13.	Отображен доход в сумме начисленной амортизации по бесплатно полученных основных средствам и нематериальным активам	424 “Безоплатно полученные необоротные активы”	745 “Доход от бесплатно полученных активов”
Учет поступления основных средств и нематериальных активов в качестве вноса в уставной капитал			
14.	Получены основные средства и нематериальные активы в счет вноса доли учредителя в уставном капитале (справедливая стоимость, согласованная учредителями)	10 “Основные средства” 12 “Нематериальные активы” 46 “Неоплаченный капитал”	46 “Неоплаченный капитал” 40 “Уставной капитал”
Получение основных средств и нематериальных активов в обмен на неподобные активы			
15.	Отображена себестоимость отпущенной готовой продукции или производственных запасов покупателю А	90 «Себестоимость реализации»	20 «Производственные запасы» 26 «Готовая продукция»

Продолжение табл. 1.1

1	2	3	4
16.	Отображена задолженность покупателя А по ценам реализации готовой продукции и производственных запасов	36 «Расчеты с покупателями»	70 «Доходы от реализации»
17.	Отображена сумма НДС по операции 16	70 «Доходы от реализации»	64 «Расчеты по налогам и платежам»
18.	Отображена стоимость полученных объектов основных средств и нематериальных активов от предприятия А	15 «Капитальные инвестиции»	63 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
19.	Отображена сумма НДС по операции 18	64 «Расчеты по налогам и платежам»	63 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
20.	Проведен взаимозачет с предприятием А как покупателем и поставщиком	63 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	36 «Расчеты с покупателями»
21.	Введены в эксплуатацию полученные от предприятия А основные средства и нематериальные активы	10 «Основные средства» 12 «Нематериальные активы»	15 «Капитальные инвестиции»
Поступление основных средств и нематериальных активов в форме доходов			
22.	Получены пени, штрафы, неустойки от других предприятий в виде основных средств и нематериальных активов	10 «Основные средства» 12 «Нематериальные активы»	715 «Полученные пени, штрафы, неустойки»
23.	Получены дивиденды от других предприятий в виде основных средств и нематериальных активов	10 «Основные средства» 12 «Нематериальные активы»	731 «Дивиденды полученные»
24.	Оприходованы излишки основных средств и нематериальных активов, выявленных в результате инвентаризации	10 «Основные средства» 12 «Нематериальные активы»	746 «Прочие доходы от обычной деятельности»

Продолжение табл. 1.1

1	2	3	4
Учет затрат на ремонты и модернизацию основных средств			
25.	Отображены затраты на ремонт и модернизацию основных средств	15 “Капитальные инвестиции”	20 “Производственные запасы” 23 “Производство” 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” 66 “Расчеты по выплатам работникам”
26.	Отображены затраты на ремонт основных средств в сумме, которая не превышает 10% от совокупной балансовой стоимости групп основных фондов на начало отчетного года	23 “Производство” 91 “Общепроизводственные затраты” 92 “Административные затраты” 93 “Затраты на сбыт” 94 “Прочие затраты операционной деятельности”	15 “Капитальные инвестиции”
27.	Отображены затраты на ремонт основных средств в сумме, которая превышает 10% от совокупной балансовой стоимости групп основных фондов на начало отчетного года	10 “Основные средства”	15 “Капитальные инвестиции”
Учет реализации и списания основных средств и нематериальных активов			
28.	Отображено списание начисленного износа при выбытии основных средств и нематериальных активов	13 “Износ (амортизация) необоротных активов”	10 “Основные средства” 12 “Нематериальные активы”
29.	Отображена остаточная стоимость объекта основных средств или нематериальных активов:		

Продолжение табл. 1.1

1	2	3	4
	— при их реализации	972 “Себестоимость реализованных необоротных активов”	10 “Основные средства” 12 “Нематериальные активы”
	— при их списании	976 “Списание необоротных активов”	10 “Основные средства” 12 “Нематериальные активы”
	— при необратимом выведении из строя объекта вследствие стихийного бедствия	991 “Потери от стихийного бедствия”	10 “Основные средства” 12 “Нематериальные активы”
Передача основных средств и нематериальных активов в обмен на акции другого предприятия			
30.	Списан износ основных средств и нематериальных активов, передаваемых в обмен на акции другого предприятия	13 «Износ (амортизация) необоротных активов»	10 «Основные средства» 12 «Нематериальные активы»
31.	Отображен обмен остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов на справедливую стоимость акций другого предприятия	14 «Долгосрчные финансовые инвестиции» 35 «Текущие финансовые инвестиции»	10 «Основные средства» 12 «Нематериальные активы»
32.	Отображено превышение справедливой стоимости полученных акций над остаточной стоимостью передаваемых основных средств и нематериальных активов	14 «Долгосрчные финансовые инвестиции» 35 «Текущие финансовые инвестиции»	746 «Прочие доходы от обычной деятельности»
33.	Отображено превышение остаточной стоимости передаваемых основных средств и нематериальных активов над стоимостью полученных акций	977 «Прочие расходы обычной деятельности»	10 «Основные средства» 12 «Нематериальные активы»

Продолжение табл. 1.1

1	2	3	4
Учет списания, а также бесплатной передачи основных средств и нематериальных активов, стоимость которых не полностью амортизирована			
34.	Отображен износ списываемых, а также безоплатно передаваемых основных средств и нематериальных активов	13 «Износ (амортизация) необоротных активов»	10 «Основные средства» 12 «Нематериальные активы»
35.	Отображена остаточная стоимость списываемых, а также безоплатно передаваемых основных средств и нематериальных активов	44 «Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)»	10 «Основные средства» 12 «Нематериальные активы»
36.	Отображена задолженность перед бюджетом по НДС от остаточной стоимости списываемых или безоплатно передаваемых основных средств и нематериальных активов	44 «Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)»	64 «Расчеты по налогам и платежам»

1.5. Учет операционной и финансовой аренды основных средств

Нормативным документом, который определяет методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации об аренде необоротных активов и ее раскрытия в финансовой отчетности является Положение (стандарт) бухгалтерского учета 14 «Аренда» (далее — Положение (стандарт) 14).

Нормы Положения (стандарта) 14 применяются предприятиями, организациями и другими юридическими лицами (далее —

предприятия) независимо от форм собственности (кроме бюджетных учреждений).

Положение (стандарт) 14 не распространяется на:

- 1) арендные соглашения, связанные с разведкой и использованием природных ресурсов (за исключением аренды земельных участков);
- 2) соглашения относительно использования авторских и смежных прав;
- 3) соглашения относительно аренды целостных имущественных комплексов.

Аренда — это хозяйственная операция, которая предусматривает предоставление арендодателем основных фондов в пользование другому юридическому или физическому лицу на определенный срок, по целевому назначению и за арендную плату.

Арендатором считается юридическое или физическое лицо, которое взяло определенный объект в аренду, **арендодателем** — юридическое или физическое лицо, которое его передало.

Гарантированная ликвидационная стоимость:

- 1) для арендатора — часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется к оплате арендатором или связанной с ним стороной;
- 2) для арендодателя — часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется к оплате арендатором или независимой третьей стороной, способной по своему финансовому состоянию отвечать по гарантии.

Минимальные арендные платежи — платежи, которые подлежат оплате арендатором на протяжении срока аренды (за вычитанием стоимости услуг и налогов, которые подлежат выплате арендодателю, и непредвиденной арендной платы), увеличенные:

- 1) для арендатора — на сумму его гарантированной ликвидационной стоимости;
- 2) для арендодателя — на сумму его гарантированной ликвидационной стоимости.

В случае возможности и намерения арендатора приобрести объект аренды по цене ниже его справедливой стоимости на дату приобретения минимальные арендные платежи состоят из минимальной арендной платы за весь срок аренды и суммы, которую следует заплатить в соответствии с соглашением на приобретение объекта аренды.

Безотказное арендное соглашение — арендное соглашение, согласно которого арендарём к началу срока аренды уплачено

такую сумму арендной платы, которая дает возможность арендодателю быть уверенным в продолжении срока аренды либо которое может быть разорвано только:

- 1) с разрешения арендодателя;
- 2) если состоялось определенное непредвиденное событие;
- 3) в случае заключения арендатором нового соглашения об аренде этого самого актива или вместо него другого аналогичного по назначению актива с тем самым арендодателем.

Негарантированная ликвидационная стоимость — часть ликвидационной стоимости объекта аренды, получение которой арендодателем не обеспечивается или гарантируется лишь связанной с ним стороной.

Непредвиденная арендная плата — часть арендной платы, которая не зафиксирована конкретной суммой и рассчитывается с применением показателей других, чем срок аренды (объем продажи, уровень использования, индекс инфляции и цен, рыночные ставки процента и т.п.).

Арендная ставка процента — ставка процента, по которой настоящая стоимость суммы минимальных арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости равняется справедливой стоимости объекта финансовой аренды на начало срока аренды.

Начало срока аренды — дата, которая настает раньше: дата подписания арендного соглашения или дата принятия сторонами обязательств относительно основных положений соглашения об аренде.

Ставка процента на возможные займы арендатора — ставка процента, которую должен был бы платить арендатор за аналогичную аренду или (если этот показатель определить невозможно) ставка процента по займам для приобретения аналогичного актива (на один и тот же срок и с аналогичной гарантией) в начале срока аренды.

Срок аренды — период действия безотказного арендного соглашения, а также период продолжения этого соглашения, обусловленный в начале срока аренды.

Субаренда — соглашение о передаче арендатором арендованного им объекта в аренду третьему лицу.

Операционная аренда (лизинг) — это хозяйственная операция физического или юридического лица, которое предусматривает передачу арендатору права пользования основными фондами на срок, который не превышает срока их полной амортизации, с

обязательным возвращением таких основных фондов их собственнику после окончания срока действия арендного (лизингового) соглашения.

Основные фонды, переданные в операционную аренду (лизинг), остаются в составе основных фондов арендодателя.

Принятые в операционную аренду основные средства и нематериальные активы зачисляются на внебалансовый счет **01 “Арендованные необоротные активы”** по балансовой (остаточной) и первоначальной стоимости арендодателя, которая отмечается в договоре операционной аренды.

На этом счете учитываются активы в виде основных средств, нематериальных активов и других необоротных активов, которые получены предприятием на основании договоров операционной аренды (лизинга) и **учитываются на балансе арендодателя.**

Увеличение остатка счета 01 “Арендованные необоротные активы” происходит при принятии на учет основных средств, нематериальных активов и других необоротных активов, которые получены в операционную аренду, **уменьшение** — при их возвращении арендодателю и в случаях перенесения задолженности перед арендодателем за арендованные необоротные активы на баланс.

Аналитический учет арендованных необоротных активов осуществляется по видам активов.

Следует отметить, что договор аренды, как правило, регулирует вопрос лишь срока аренды и арендной платы. Документом, с помощью которого оформляется передача объекта от арендодателя арендатору, а после окончания срока действия аренды возвращения объекта — от арендатора к арендодателю, является форма № ОС-1 **“Акт приема—передачи (внутреннего перемещения) основных средств”** (см. образец 1.1).

При передаче основных средств другому предприятию (в аренду) акт составляется в двух экземплярах (для предприятия, которое сдает и принимает основные средства).

Объект операционной аренды отображается арендатором на внебалансовом счете бухгалтерского учета по стоимости, указанной в соглашении об аренде.

Затраты арендатора на улучшение объекта операционной аренды (модернизация, модификация, достройка, дооборудование, реконструкция и пр.), которые приводят к увеличению будущих экономических выгод, первоначально ожидаемых от его

использования, отображаются арендатором как капитальные инвестиции в создание (строительство) других необоротных материальных активов.

Надлежащая за пользование объектом операционной аренды плата считается затратами в соответствии с Положением (стандартом) бухгалтерского учета 16 “Затраты” с учетом способа получения экономических выгод, связанных с использованием объекта операционной аренды.

Стоимость и начисление амортизации объекта операционной аренды отображаются арендодателем на счетах бухгалтерского учета класса 1 “Необоротные активы”.

Доход от операционной аренды считается прочим операционным доходом соответствующего отчетного периода с учетом способа получения экономических выгод, связанных с использованием объекта операционной аренды.

Затраты арендодателя по заключению соглашения об операционной аренде (юридические услуги, комиссионные вознаграждения) считаются прочими операционными затратами того отчетного периода, в котором они имели место.

Типовая корреспонденция бухгалтерских счетов по учету операционной аренды (операционного лизинга) представлена в табл. 1.2.

Финансовая аренда (лизинг) — это хозяйственная операция физического или юридического лица, которая предусматривает приобретение арендодателем по заказу арендатора основных фондов с дальнейшей их передачей в пользование арендатору на срок, не превышающий срока полной амортизации таких основных фондов с обязательной дальнейшей передачей права собственности на эти фонды арендатору.

Основные фонды, переданные в финансовую аренду (лизинг), включаются в состав основных фондов арендатора.

Арендатор отображает в бухгалтерском учете полученный в финансовую аренду объект одновременно как актив и обязательства по минимальной на начало срока аренды оценке: справедливой стоимости актива или настоящей стоимости суммы минимальных арендных платежей.

Разница между суммой минимальных арендных платежей и стоимостью объекта финансовой аренды, по которой он был отображен в бухгалтерском учете арендатора в начале срока финансовой аренды, является финансовыми затратами арендатора и отображаются в бухгалтерском учете и отчетности только в

Таблица 1.2

Корреспонденция бухгалтерских счетов по учету операционной аренды (операционного лизинга)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Учет у арендодателя			
1.	Передан объект основных средств в аренду	10 “Основные средства” (в аренде)	10 “Основные средства”
2.	Проведены начисления амортизации по объекту, переданному в аренду	949 “Прочие затраты операционной деятельности”	13 “Износ (амортизация) необоротных активов”
3.	Отображены затраты на оплату услуг посредников, связанных с заключением соглашения об аренде	949 “Прочие затраты операционной деятельности”	685 “Расчеты с прочими кредиторами”
4.	Отображены суммы НДС от стоимости услуг посредников, связанных с заключением соглашения об аренде	64 “Расчеты по налогам и платежам”	685 “Расчеты с прочими кредиторами”
5.	Отображена надлежашая к получению сумма арендной платы	377 “Расчеты с прочими дебиторами”	713 “Доход от операционной аренды активов”
6.	Отображена сумма НДС из суммы, надлежашей к получению арендной платы	713 “Доход от операционной аренды активов”	64 “Расчеты по налогам и платежам”
7.	Поступила арендная плата от арендатора	30 “Касса” 31 “Счета в банках”	377 “Расчеты с прочими дебиторами”
8.	Отнесены на финансовые результаты доходы от аренды активов	713 “Доход от операционной аренды активов”	791 “Результат операционной деятельности”
9.	Отнесена на финансовые результаты сумма затрат операционной деятельности	791 “Результат операционной деятельности”	949 “Прочие затраты операционной деятельности”
10.	Возвращен объект основных средств от арендатора к арендодателю	10 “Основные средства”	10 “Основные средства” (в аренде)

Продолжение табл. 1.2

1	2	3	4
Учет у арендатора			
11.	Принят в операционную аренду объект основных средств	01 “Арендованные необоротные активы” (внебалансовый)	—
12.	Насчитана надлежащая к уплате арендодателю сумма арендной платы	23 “Производство” 91 “Общепроизводственные затраты” 92 “Административные затраты” 93 “Затраты на сбыт” 94 “Прочие затраты операционной деятельности”	685 “Расчеты с прочими кредиторами”
13.	Отображена НДС из суммы, подлежащей к оплате арендодателю	64 “Расчеты по налогам и платежам”	685 “Расчеты с прочими кредиторами”
14.	Перечислена сумма арендной платы арендодателю	685 “Расчеты с прочими кредиторами”	30 “Касса” 31 “Счета в банках”
15.	Возвращен арендодателю арендованный объект	—	01 “Арендованные необоротные активы” (внебалансовый)

сумме, которая относится к отчетному периоду. Распределение финансовых затрат между отчетными периодами на протяжении срока аренды осуществляется с применением арендной ставки процента на остаток обязательств на начало отчетного периода.

Если в соглашении о финансовой аренде не указана арендная ставка процента, то для определения настоящей стоимости суммы минимальных арендных платежей и распределения финансовых затрат арендатор применяет ставку процента на возможные займы арендатора.

Для обобщения информации о состоянии расчетов с арендодателями за необоротные активы, переданные на условиях долгосрочной аренды, предназначен **счет 53 “Долгосрочные обязательства по аренде”**.

Счет 53 “Долгосрочные обязательства по аренде” имеет такие субсчета:

531 “Обязательства по финансовой аренде”;

532 “Обязательства по аренде целостных имущественных комплексов”.

По кредиту счета 53 “Долгосрочные обязательства по аренде” отображается начисление задолженности перед арендодателем за полученные объекты долгосрочной аренды, **по дебету** — ее погашение, переводение на краткосрочные обязательства, списание и т.п.

Аналитический учет ведется по каждому арендодателю и объекту арендованных необоротных активов.

Затраты арендатора по совершенствованию объекта финансовой аренды (модернизация, модификация, достройка, дооборудование, реконструкция и пр.), что приводит к увеличению будущих экономических выгод, которые первоначально ожидалось от его использования, отображаются как капитальные инвестиции, которые включаются в стоимость объекта финансовой аренды.

Амортизация объекта финансовой аренды начисляется арендатором на протяжении периода ожидаемого использования актива.

Периодом ожидаемого использования объекта финансовой аренды является срок полезного использования (если соглашением предусмотрен переход права собственности на актив к арендатору) или самый короткий из двух периодов — срок аренды или срок полезного использования объекта финансовой аренды (если переход права собственности на объект финансовой аренды после окончания срока аренды не предусмотрен).

Метод начисления амортизации объекта финансовой аренды определяется арендатором в соответствии с положениями (стандартами) бухгалтерского учета 7 “Основные средства” и 8 “Нематериальные активы”.

Арендодатель отображает в бухгалтерском учете предоставленный в финансовую аренду объект как дебиторскую задолженность арендатора в сумме минимальных арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости за вычетом финансового дохода, который подлежит получению, с признанием прочего дохода (дохода от реализации необоротных активов). Одновременно остаточная стоимость объекта финансовой аренды исключается из баланса арендодателя с отображением в составе прочих затрат (себестоимости реализованных необоротных активов).

Разница между суммой минимальных арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимостью объекта финансовой аренды и настоящей стоимостью указанной суммы, которая определена по арендной ставке процента, является финансовым доходом арендодателя.

Распределение финансового дохода между отчетными периодами на протяжении срока аренды осуществляется с применением арендной ставки процента на остаток дебиторской задолженности арендатора на начало отчетного периода.

Распределение финансового дохода между отчетными периодами на протяжении срока финансовой аренды пересматривается в том случае, если негарантированная ликвидационная стоимость уменьшалась.

Если арендодателем является производитель объекта финансовой аренды, то дебиторская задолженность арендатора отображается как сумма признанного дохода (выручки) от реализации готовой продукции и настоящей негарантированной ликвидационной стоимости объекта финансовой аренды одновременно с признанием дохода (выручки) от реализации готовой продукции. Доход производителя от реализации объекта финансовой аренды признается по наименьшей из двух оценок: справедливой стоимостью этого объекта или настоящей стоимостью минимальных арендных платежей, вычисленной по рыночной ставке процента.

Себестоимость реализованного объекта финансовой аренды определяется по его балансовой стоимости, уменьшенной на настоящую негарантированную ликвидационную стоимость, которая относится на увеличение дебиторской задолженности арендатора.

Разница между суммой минимальных арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимостью объекта финансовой аренды и настоящей стоимостью указанной суммы является финансовым доходом арендодателя — производителя объекта финансовой аренды.

Затраты арендодателя по заключению соглашения о финансовой аренде (юридические услуги, комиссионные вознаграждения) признаются прочими затратами того отчетного периода, в котором они имели место.

Типовая корреспонденция бухгалтерских счетов по учету финансовой аренды (финансового лизинга) представлена в табл. 1.3.

Таблица 1.3

Корреспонденция бухгалтерских счетов по учету финансовой аренды (финансового лизинга)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Учет у арендодателя			
1.	Отображена балансовая стоимость объекта, переданного в финансовую аренду	972 “Себестоимость реализованных необоротных активов”	10 “Основные средства”
2.	Начислена задолженность арендатору за объект, переданный в финансовую аренду	161 “Задолженность за имущество, которое передано в финансовую аренду”	742 “Доходы от реализации необоротных активов”
3.	Отображена сумма части стоимости арендованного объекта, которая подлежит возмещению арендатором в конце очередного периода ее погашения	377 “Расчеты с прочими дебиторами”	161 “Задолженность за имущество, которое передано в финансовую аренду”
4.	Отображена задолженность арендатора по уплате процентов, которая возникает в конце очередного периода за пользование имуществом, переданным в финансовую аренду	373 “Расчеты по начисленным доходам”	733 “Прочие доходы от финансовых операций”
5.	Получены средства от арендатора в оплату стоимости объекта финансовой аренды и процентов за пользование арендованным имуществом	30 “Касса” 31 “Счета в банках”	377 “Расчеты с прочими дебиторами” 373 “Расчеты по начисленным доходам”
6.	Отнесена на финансовые результаты выручка за объект, переданный в финансовую аренду	742 “Доходы от реализации необоротных активов”	793 “Результат прочей обычной деятельности”
7.	Отнесены на финансовые результаты проценты за пользование арендатором переданным ему имуществом	733 “Прочие доходы от финансовых операций”	792 “Результат финансовых операций”
8.	Отображена сумма НДС из начисленных доходов от передачи объекта в финансовую аренду	64 “Расчеты по налогам и платежам”	742 “Доходы от реализации необоротных активов”
9.	Отнесена на финансовые результаты балансовая стоимость объекта, переданного в финансовую аренду	793 “Результат прочей обычной деятельности”	972 “Себестоимость реализованных необоротных активов”

Продолжение табл. 1.3

1	2	3	4
Учет у арендатора			
10.	Введен в состав основных средств объект, полученный в финансовую аренду	10 “Основные средства”	531 “Обязательства по финансовой аренде”
11.	Отображен НДС из суммы, подлежащей к уплате арендодателю	64 “Расчеты по налогам и платежам”	531 “Обязательства по финансовой аренде”
12.	Насчитана амортизация по арендованному объекту	23 “Производство” 91 “Общепроизводственные затраты” 92 “Административные затраты” 93 “Прочие на сбыт” 94 “Прочие затраты операционной деятельности”	131 “Износ основных средств”
13.	Насчитана подлежащая к уплате в конце каждого периода сумма части стоимости объекта финансовой аренды	531 “Обязательства по финансовой аренде”	611 “Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам в национальной валюте”
14.	Отображена задолженность по процентам за пользование объектом, переданным в финансовую аренду	952 “Прочие финансовые затраты”	684 “Расчеты по начисленным процентам”
15.	Погашена задолженность по финансовой аренде перед арендодателем	611 “Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам в национальной валюте” 684 “Расчеты по начисленным процентам”	30 “Касса” 31 “Счета в банках”
16.	Отнесены на финансовые результаты затраты, связанные с арендой объекта	792 “Результат финансовых операций”	952 “Прочие финансовые затраты”

Обратная аренда (лизинг) — это хозяйственная операция физического или юридического лица, которая предусматривает продажу основных фондов финансовой организации с одновременным обратным получением таких основных фондов физическим или юридическим лицом в операционный или финансовый лизинг.

1.6. Учет амортизации и износа основных средств и нематериальных активов

Вторым этапом кругооборота хозяйственных средств выступает процесс производства, который характеризуется взаимодействием средств труда, предметов труда и трудовых ресурсов.

В процессе производства как основные средства, так и нематериальные активы теряют свою стоимость и в виде амортизационных отчислений переносят ее на создаваемые на предприятии продукцию, работы, услуги, а также отдельной статьёй входят в состав административных и прочих затрат.

Порядок начисления и использования амортизационных отчислений основных средств и нематериальных активов определен как налоговым законодательством, так и П(С)БУ № 7 “Основные средства” и П(С)БУ № 8 “Нематериальные активы”.

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

Износ необоротных активов — сумма амортизации объектов необоротных активов с начала их полезного использования.

Амортизация основных средств

Положением (стандартом) 7 “Основные средства” определено, что объектом амортизации являются основные средства (кроме земли).

Начисление амортизации осуществляется на протяжении срока полезного использования (эксплуатации) объекта, который устанавливается предприятием при признании этого объекта активом (при зачислении на баланс), и приостанавливается на период его реконструкции, модернизации, достройки, дооборудования и консервации.

При определении срока полезного использования (эксплуатации) следует учитывать:

- ожидаемое использование объекта предприятием с учетом его мощности или производительности;
- предполагаемый физический и моральный износ;
- правовые или прочие ограничения относительно сроков использования объекта и прочие факторы.

Срок полезного использования (эксплуатации) объекта основных средств пересматривается в случае изменения ожидаемых экономических выгод от его использования.

Амортизация объекта основных средств начисляется, исходя из нового срока полезного использования, начиная с месяца, следующего за месяцем изменения срока полезного использования.

В соответствии с П(С)БУ 7 амортизация основных средств (кроме прочих необоротных материальных активов) начисляется с применением таких методов:

- 1) **прямолинейного;**
- 2) **уменьшения остаточной стоимости;**
- 3) **ускоренного уменьшения остаточной стоимости;**
- 4) **кумулятивного;**
- 5) **производственного.**

Следует отметить, что предприятие может применять нормы и методы начисления амортизации основных средств, предусмотренные налоговым законодательством. Итак, **шестым методом** начисления амортизации является **налоговый**.

Начисление амортизации проводится ежемесячно. Предприятия с сезонным характером производства годовую сумму амортизации начисляют на протяжении периода работы предприятия в отчетном году.

Месячная сумма амортизации при применении методов уменьшения остаточной стоимости, ускоренного уменьшения остаточной стоимости, прямолинейного и кумулятивного определяется делением годовой суммы амортизации на 12.

Начисление амортизации начинается с месяца, следующего за месяцем, в котором объект основных средств стал пригодным для полезного использования.

Начисление амортизации прекращается, начиная с месяца, следующего за месяцем выбытия объекта основных средств.

Используя данные приведенного примера, покажем порядок определения амортизации, используя указанные методы ее расчета.

Пример. Первоначальная стоимость приобретенного предприятием производственного оборудования составила 81 000 грн. На предприятии было принято решение о предельном сроке эксплуатации оборудования — 4 года, после чего в результате физического и морального износа, а также изменения технологии будет закуплено новое оборудование. Вместе с тем через 4 года

предприятие планирует получить выручку за использованное оборудование в размере 16 000 грн. Исходя из этого, стоимость, которая подлежит амортизации, составляет **65 000 грн** (81 000 – 16 000 = 65 000). За период эксплуатации оборудования планируется выпустить 130 000 единиц продукции, в частности: 1-й год – 30 000 штук, 2-й год – 40 000 штук, 3-й год – 40 000 штук, 4-й год – 20 000 штук.

Метод 1 – прямолинейный, по которому годовая сумма амортизации определяется делением стоимости амортизируемой на ожидаемый период времени использования объекта основных средств.

Исходя из указанного:

Годовая норма амортизации = 25% (100% : 4 = 25%)

Годовая сумма амортизации = 16 250 грн (65 000 x 25% : 100% = 16 250).

Месячная сумма амортизации = 1354 грн (16250 : 12 = 1354).

Метод 2 – уменьшения остаточной стоимости, по которому годовая сумма амортизации определяется как произведение остаточной стоимости объекта на начало отчетного года или первоначальной стоимости на дату начала начисления амортизации и годовой нормы амортизации. Годовая норма амортизации (в процентах) вычисляется как разница между единицей и результатом корня степени количества лет полезного использования объекта из результата от деления ликвидационной стоимости объекта на его первоначальную стоимость.

Исходя из указанного:

Годовая норма амортизации = 33,3%.

$$\left(1 - \sqrt[4]{\frac{16000}{81000}}\right) = 1 - \sqrt[4]{\frac{16}{81}} = 1 - \frac{\sqrt[4]{16}}{\sqrt[4]{81}} = 1 - \frac{2}{3} = 0,33).$$

Расчет годовой суммы амортизации на протяжении срока работы оборудования покажем в табл. 1.4.

Как видно из табл. 1.4, амортизация объекта за весь период его эксплуатации составила 65 000 грн, то есть равняется стоимости оборудования, которое подлежало амортизации с самого начала.

Таблица 1.4**Расчет годовой суммы амортизации оборудования с использованием метода уменьшения остаточной стоимости**

Года эксплуатации	Остаточная стоимость, грн	Годовая норма амортизации, %	Годовая сумма амортизации, грн
1	81 000	33,3	26 973
2	54 027	33,3	17 991
3	36 036	33,3	12 000
4	24 036	33,3	8036
х	16 000	х	65 000

Метод 3 – ускоренного уменьшения остаточной стоимости, по которому годовая сумма амортизации определяется как произведение остаточной стоимости объекта на начало отчетного года или первоначальной стоимости на дату начала начисления амортизации и годовой нормы амортизации, которая вычисляется, исходя из срока полезного использования объекта, и удваивается.

Исходя из указанного:

Годовая норма амортизации = 50% ($100\% : 4 \times 2 = 50$).

Расчет годовой суммы амортизации оборудования на протяжении срока его использования покажем в табл. 1.5.

Таблица 1.5**Расчет годовой суммы амортизации оборудования с использованием метода ускоренного уменьшения остаточной стоимости**

Года эксплуатации	Остаточная стоимость, грн	Годовая норма амортизации, %	Годовая сумма амортизации, грн
1	65 000	50	32 500
2	32 500	50	16 250
3	16 250	50	8125
4	8125	50	8125
х	16 000	х	65 000

Метод 4 – кумулятивный, по которому годовая сумма амортизации определяется как произведение стоимости, которая амортизируется, и кумулятивного коэффициента. Кумулятивный коэффициент рассчитывается делением количества лет,

которые остаются до конца ожидаемого срока использования объекта основных средств, на сумму количества лет его полезно-го использования.

Сумма количества лет использования = 10 ($1+2+3+4 = 10$).

Годовая норма амортизации за первый год = 40% ($4:10 = 0,4$), за второй год = 30% ($3:10 = 0,3$), за третий год = 20% ($2:10 = 0,2$), за четвертый год = 10% ($1:10 = 0,1$).

Расчет годовой суммы амортизации на протяжении срока работы оборудования покажем в табл. 1.6.

Таблица 1.6

Расчет годовой суммы амортизации оборудования с использованием кумулятивного метода

Года эксплуатации	Стоимость, которая амортизируется, грн	Годовая норма амортизации, %	Годовая сумма амортизации, грн
1	65 000	40	26 000
2	65 000	30	19 500
3	65 000	20	13 000
4	65 000	10	6500
х	х	х	65 000

Метод 5 — производственный, по которому месячная сумма амортизации определяется как произведение фактического месячного объема выпуска продукции (работ, услуг) и производственной ставки амортизации. Производственная ставка амортизации рассчитывается делением стоимости, которая амортизируется, на общий объем выпуска продукции (работ, услуг), которой предприятие ожидает произвести (выполнить) с использованием объекта основных средств.

Стоимость, которая амортизируется, — 65 000 грн. Количество продукции, которое предполагается произвести за четыре года работы оборудования — 130 000 шт. Исходя из этого, сумма амортизации оборудования в расчете на единицу произведенной продукции = 0,5 грн. ($65\ 000 : 130\ 000 = 0,5$).

Расчет годовой суммы амортизации оборудования в зависимости от количества произведенной продукции показан в табл. 1.7.

Таблица 1.7

**Расчет годовой суммы амортизации оборудования
с использованием производственного метода**

Года эксплуатации	Стоимость, которая амортизируется, грн	Производство продукции, штук	Сумма амортизации на единицу продукции, грн	Годовая сумма амортизации, грн
1	65 000	30 000	0,5	15 000
2	65 000	40 000	0,5	20 000
3	65 000	40 000	0,5	20 000
4	65 000	20 000	0,5	10 000
х	х	130 000	х	65 000

Метод 6 – налоговый, согласно которому субъект хозяйствования может применять методы и нормы начисления амортизации, предусмотренные налоговым законодательством.

Так, согласно Закону Украины “О налогообложении прибыли предприятий” № 334/94-ВР от 28.12.1994 г. предусмотрено, что **амортизации подлежат затраты на:**

- приобретение основных фондов и нематериальных активов для собственного производственного использования, включая затраты на приобретение племенного скота и приобретение, закладку и выращивание многолетних насаждений до начала плодоношения;
- самостоятельное изготовление основных фондов для собственных производственных потребностей, включая затраты на выплату заработной платы работникам, которые были заняты на изготовлении этих основных фондов;
- проведение всех видов ремонта, реконструкции, модернизации и других видов улучшения основных фондов;
- улучшение качества земель, не связанных со строительством, в частности, ирригация, осушение, обогащение и прочее капитальное улучшение земли.

Суммы амортизационных отчислений изъятию в бюджет не подлежат, а также не могут быть базой для начисления любых налогов, сборов (обязательных платежей).

Не подлежат амортизации затраты налогоплательщика на:

- приобретение и откорм продуктивного скота;
- выращивание многолетних плодоносных насаждений;
- приобретение основных фондов или нематериальных активов с целью их дальнейшей продажи другим лицам или

их использования как комплектующих (составных частей) других основных фондов, предназначенных для дальнейшей продажи другим лицам;

- содержание основных фондов, которые находятся на консервации.

Согласно Закона Украины “О налогообложении прибыли предприятий” № 334/94-ВР от 28.12.1994 г. (с изменениями и дополнениями) предусмотрено, что с целью начисления амортизации для определения в дальнейшем облагаемой налогом прибыли предприятия, **основные фонды подлежат распределению по таким группам:**

группа 1 — здания, сооружения, их структурные компоненты и передающие устройства, в том числе жилые дома и их части (квартиры и места общего пользования), стоимость капитального улучшения земли;

группа 2 — автомобильный транспорт и узлы (запасные части) к нему, мебель, бытовые электронные, оптические, электромеханические приборы и инструменты, прочее конторское (офисное) оборудование, приспособления и принадлежности к ним;*

** Слова “включая электронно-вычислительные машины, прочие машины для автоматической обработки информации, информационные системы, телефоны, микрофоны и радиации” исключены.*

группа 3 — любые прочие основные фонды, которые не включены в группы 1, 2 и 4.

группа 4 — электронно-вычислительные машины, прочие машины для автоматической обработки информации, их программное обеспечение, связанные с ними средства считывания или печати информации, прочие информационные системы, телефоны (в том числе сотовые), микрофоны и радики, стоимость которых превышает стоимость малоценных товаров (предметов).

К группе 4 включают соответствующие основные фонды, приобретенные (изготовленные) после 1 января 2003 г. (а также затраты на их улучшение).

Нормы амортизации устанавливаются в процентах к балансовой стоимости каждой из групп основных фондов на начало отчетного (налогового) периода в таком размере (в расчете на календарный квартал):

- группа 1 – с 1.01.04 – 2 процента;
- группа 2 – с 1.01.04 – 10 процентов;
- группа 3 – с 1.01.04 – 6 процентов;
- группа 4 – 15 процентов.

Внимание! Учитывая изменения, которые периодически происходят в законодательстве, классификация основных средств с целью налогообложения в будущем может изменяться!

Балансовая стоимость группы основных фондов на начало отчетного периода рассчитывается по формуле:

$$\mathbf{B(a) = B(a-1) + П(a-1) - В(a-1) - А(a-1)},$$

где **Б(а)** – балансовая стоимость группы на начало отчетного периода;

Б(а-1) – балансовая стоимость группы на начало периода, который предшествовал отчетному;

П(а-1) – сумма осуществленных затрат на приобретение основных фондов, осуществление капитального ремонта, реконструкции, модернизации и других улучшений основных фондов на протяжении периода, который предшествовал отчетному;

В(а-1) – сумма выведенных из эксплуатации основных фондов на протяжении периода, который предшествовал отчетному;

А(а-1) – сумма амортизационных отчислений, начисленных в периоде, который предшествовал отчетному.

Следует отметить, что и годовая норма, и сумма амортизации основных средств не является в четырех раза больше, чем квартальная.

Так, учитывая, что вышеупомянутое приобретенное предприятием производственное оборудование относится к третьей группе основных средств (согласно налоговому законодательству), норма его амортизации от балансовой стоимости оборудования на начало отчетного (налогового) периода (в расчете на календарный квартал) составляет – 6%. На первый взгляд, годовая норма амортизации в 4 раза больше, чем квартальная, и составляет $6\% \times 4 = 24\%$. Исходя из этого годовая сумма амортизации оборудования будет $81\ 000 \text{ грн.} \times 24\% = \mathbf{19\ 440 \text{ грн.}}$ Тем не менее следует отметить, что данный расчет не является правильным.

Правильным же будет следующий порядок расчета амортизации оборудования за год:

1-й квартал: $81\ 000 \text{ грн} \times 6\% = 4860 \text{ грн}$ (76 140 грн);

2-й квартал: $76\ 140 \text{ грн} \times 6\% = 4568 \text{ грн}$ (71 572 грн);

3-й квартал: $71\ 572 \text{ грн} \times 6\% = 4294 \text{ грн}$ (67 278 грн);

4-й квартал: $67\ 278 \text{ грн} \times 6\% = 4037 \text{ грн}$ (63 241 грн).

Исходя из данного расчета годовая сумма амортизации оборудования составит:

$4860 \text{ грн} + 4568 \text{ грн} + 4294 \text{ грн} + 4037 \text{ грн} = 17\ 759 \text{ грн}$.

Как видно из указанного, разница при начислении амортизации составит:

$19\ 440 \text{ грн} - 17\ 759 \text{ грн} = 1681 \text{ грн}$.

Заметим, что неправильное начисление амортизации имеет непосредственное влияние на определение прибыли, которая подлежит налогообложению, а также наложение штрафных санкций на предприятие со стороны налоговых органов при условии необоснованного завышения затрат.

Приказом Министерства статистики Украины № 352 от 29.12.1995 г. “Об утверждении типовых форм первичного учета” утверждены и введены в действие с 1.01.1996 г. типовые формы учетной документации в части расчета амортизационных отчислений по основным средствам:

ОС-14 “Расчет амортизации основных средств (для промышленных предприятий)”;

ОС-15 “Расчет амортизации основных средств (для строительных организаций)”;

ОС-16 “Расчет амортизации по автотранспорту”.

Для определения суммы амортизации основных средств, которая надлежит к начислению в отчетном месяце промышленным предприятием, применяется “**Расчет амортизации основных средств (для промышленных предприятий)**” (форма № ОС-14).

Для определения суммы амортизации основных средств, которая надлежит к начислению в отчетном месяце строительными организациями, применяется “**Расчет амортизации основных средств (для строительных организаций)**” (форма № ОС-15).

Для определения сумм амортизации автотранспортных средств, которые надлежат к начислению в отчетном месяце, применяется “**Расчет амортизации по автотранспорту**” (форма № ОС-16).

Суммы амортизационных отчислений находят свое отображение при журнально-ордерной форме учета в журнале-ордере № 4, а при упрощенной форме бухгалтерского учета — в Ведомости 4-М (раздел I) и разделах I и II Ведомости 5-М (см. прил. А4 и А5).

Расчет годовой суммы амортизации оборудования по налоговому методу показан в табл. 1.8.

Таблица 1.8

Расчет сумм амортизационных отчислений производственного оборудования по налоговому методу

Года эксплуатации	Остаточная стоимость, грн	Квартальная норма амортизации, %	Годовая сумма амортизации, грн
1	81 000	6	17 759
2	63 241	6	13 866
3	49 375	6	10 826
4	38 549	6	8452
и т.д.			

Законом Украины “О налогообложении прибыли предприятий” предусмотрено, что амортизация отдельного объекта основных фондов группы 1 осуществляется до достижения балансовой стоимостью такого объекта ста не облагаемых минимумов доходов граждан. Остаточная стоимость такого объекта относится в состав валовых затрат соответствующего налогового периода, а стоимость такого объекта приравнивается к нулю.

Амортизация основных фондов групп 2, 3 и 4 осуществляется до достижения балансовой стоимостью группы нулевого значения.

Использование разных методов относительно начисления амортизации предопределяет получение разных конечных данных. Влияние избранного метода на размеры амортизационных отчислений, используя расчетные данные представленного в данном пункте примера, представлен в табл. 1.9.

Предприятие может самостоятельно, опираясь на представленные расчеты, выбирать метод начисления амортизации основных средств. Но при этом следует учитывать, что суммы начисленной амортизации должны отображать реальный физический и моральный износ конкретного объекта основных средств. Как видно из табл. 1.9, наименее пригодным в этом плане есть метод 6

Таблица 1.9**Годовые суммы амортизации производственного оборудования при использовании разных методов ее начисления**

Номер метода	Название метода начисления амортизации	Сумма амортизации по годам, грн				
		1	2	3	4	вместе
1	Прямолинейный	16 250	16 250	16 250	16 250	65 000
2	Уменьшения остаточной стоимости	26 973	17 991	12 000	8036	65 000
3	Ускоренного уменьшения остаточной стоимости	32 500	16 250	8125	8125	65 000
4	Кумулятивный	26 000	19 500	13 000	6500	65 000
5	Производственный	15 000	20 000	20 000	10 000	65 000
6	Налоговый	17 759	13 866	10 826	8452	50 903

(налоговый), который не в достаточной мере отображает реальную сумму износа производственного оборудования. Вместе с тем наиболее приемлемым методом, с точки зрения проведения расчетов, является прямолинейный, что значительно упрощает учетную работу.

Метод амортизации объекта основных средств пересматривается в случае изменения ожидаемого способа получения экономических выгод от его использования. Начисления амортизации по новому методу начинается с месяца, следующего за месяцем принятия решения об изменении метода амортизации.

Заметим, что независимо от того, который из первых пяти методов начисления амортизации будет избран, — применение шестого метода (налогового) является обязательным, поскольку это связано с определением облагаемой налогом прибыли предприятия.

При условии, что рядом с налоговым применяется еще один из вышеуказанных методов начисления амортизации, следует иметь в виду, что амортизация, рассчитанная по налоговому методу, найдет свое отображение только в налоговой декларации.

Вместе с тем записи как на счетах бухгалтерского учета, так и в балансе и отчете о финансовых результатах о суммах начисленных амортизационных отчислениях будут сделаны, в свою очередь, на основании того метода, который, кроме налогового, был дополнительно избран на предприятии.

Исходя из нецелесообразности делать одновременно двойную работу, на многих предприятиях при начислении амортизации используют исключительно налоговый метод. В этих условиях и на счетах бухгалтерского учета, и в налоговой декларации, и в отчетности (балансе и отчете о финансовых результатах) найдут отображение аналогичные данные, которые касаются амортизации.

Амортизация прочих необоротных материальных активов начисляется по методам, которые применяются для основных средств. Амортизация малоценных необоротных материальных активов и библиотечных фондов может начисляться в первом месяце использования объекта в размере 50 процентов его амортизируемой стоимости а остальные 50 процентов амортизируемой стоимости — в месяце их изъятия из активов (списания с баланса) вследствие несоответствия критериям признания активом или в первом месяце использования объекта 100 процентов его стоимости.

Любые затраты на разведку (доразведку) и разработку запасов (месторождений) полезных ископаемых (в том числе нефтяные или газовые буровые скважины) включаются в отдельную группу затрат налогоплательщика, на балансе которого находятся такие запасы (месторождения), и подлежат амортизации.

В состав указанной группы включаются затраты на разведку (доразведку) и обустройство любых запасов (месторождений) полезных ископаемых. Перечень затрат, которые включаются в такую группу, устанавливается Кабинетом Министров Украины.

Учет балансовой стоимости затрат, связанных с добычей полезных ископаемых, ведется по каждому отдельному месторождению (карьере, шахте, буровой скважине). Порядок такого учета устанавливается Министерством финансов Украины.

Сумма амортизационных отчислений отчетного периода на затраты, связанные с добычей полезных ископаемых, рассчитывается по формуле:

$$C(a) = B(a) \times O(a) : O(z),$$

где **C(a)** — сумма амортизационных отчислений за отчетный квартал;

B(a) — балансовая стоимость группы на начало отчетного периода, которое равняется балансовой стоимости группы на начало квартала, предшествующего отчетному, увеличенной на сумму затрат на разведку (доразведку) и обустройство запасов (месторожде-

- ний) полезных ископаемых, понесенных на протяжении предыдущего квартала;
- О(а)** — объем (в натуральных величинах) полезных ископаемых, фактически добытых на протяжении отчетного квартала;
- О(з)** — общий расчетный объем (в натуральных величинах) добычи полезных ископаемых на соответствующем месторождении.

Амортизация нематериальных активов

Положением (стандартом) № 8 “Нематериальные активы” определено, что начисление амортизации нематериальных активов осуществляется на протяжении срока их полезного использования, которое устанавливается предприятием при признании этого объекта активом (при зачислении на баланс), но не больше 20 лет.

При определении срока полезного использования объекта нематериальных активов следует учитывать:

- сроки полезного использования подобных активов;
- предполагаемый моральный износ;
- правовые или другие ограничения сроков его использования и другие факторы.

Метод амортизации нематериального актива избирается предприятием самостоятельно, исходя из условий получения будущих экономических выгод. Если такие условия определить невозможно, то амортизация начисляется с применением прямолинейного метода.

Расчет амортизации при применении соответствующих методов начисления осуществляется в соответствии с Положением (стандартом) бухгалтерского учета 7 “Основные средства”.

В свою очередь, согласно Закону Украины “О налогообложении прибыли предприятий”, для амортизации нематериальных активов применяется линейный метод, по которому каждый отдельный вид нематериального актива амортизируется равными частицами, исходя из его первоначальной стоимости с учетом индексации, которая определяется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из срока полезного использования таких нематериальных активов или срока деятельности налогоплательщика, **но не более 10 лет непрерывной эксплуатации.**

Амортизационные отчисления ведутся до достижения остаточной стоимостью нематериального актива нулевого значения.

Во время расчета стоимости, которая амортизируется, ликвидационная стоимость нематериальных активов приравнивается к нулю, кроме случаев:

- когда существует безотказное обязательство другого лица относительно приобретения этого объекта в конце срока его полезного использования;
- когда ликвидационная стоимость может быть определена на основании информации существующего активного рынка и ожидается, что такой рынок будет существовать в конце срока полезного использования этого объекта.

Начисление амортизации начинается с месяца, следующего за месяцем, в котором нематериальный актив стал пригодным для использования.

Начисление амортизации прекращается, начиная с месяца, следующего за месяцем выбытия нематериального актива.

Срок полезного использования нематериального актива и метод его амортизации пересматриваются в конце отчетного года, если в следующем периоде ожидаются изменения срока полезного использования актива или изменения условий получения будущих экономических выгод.

Амортизация нематериального актива начисляется, исходя из нового метода начисления амортизации и срока использования, начиная с месяца, следующего за месяцем изменений.



Начисление амортизации приводит к увеличению затрат предприятия, а также к увеличению суммы износа необоротных активов.

Счет 13 “Износ (амортизация) необоротных активов” предназначен для обобщения информации о начисленной амортизации и индексации износа необоротных материальных и нематериальных активов, которые подлежат амортизации.

Счет 13 “Износ (амортизация) необоротных активов” имеет такие субсчета:

131 “Износ основных средств”;

132 “Износ прочих необоротных материальных активов”;

133 “Накопленная амортизация нематериальных активов”.

На субсчете 131 “Износ основных средств” обобщается информация о сумме износа тех необоротных активов, учет которых ведется на счете 10 “Основные средства”.

На субсчете 132 “Износ прочих необоротных материальных активов” обобщается информация о сумме износа тех необоротных активов, учет которых ведется на счете 11 “Прочие необоротные материальные активы”.

На субсчете 133 “Накопленная амортизация нематериальных активов” обобщается информация о сумме износа нематериальных активов.

Аналитический учет износа необоротных активов ведется соответственно по видам основных средств, прочих материальных необоротных активов и нематериальных активов.

По кредиту счета 13 “Износ (амортизация) необоротных активов” отображается начисление амортизации и индексации износа необоротных активов, по дебету — уменьшение суммы износа.

Счет 13 “Износ (амортизация) необоротных активов” корреспондирует

по дебету с кредитом счетов:

- 10 “Основные средства”
- 11 “Прочие необоротные материальные активы”
- 12 “Нематериальные активы”
- 42 “Дополнительный капитал”

по кредиту с дебетом счетов:

- 15 “Капитальные инвестиции”
- 23 “Производство”
- 39 “Затраты будущих периодов”
- 42 “Дополнительный капитал”
- 83 “Амортизация”
- 91 “Общепроизводственные затраты”
- 92 “Административные затраты”
- 93 “Затраты на сбыт”
- 94 “Прочие затраты операционной деятельности”
- 99 “Чрезвычайные затраты”

Распределение амортизационных отчислений по объектам затрат осуществляется на основании таких документов, как: ОС-14 “Расчет амортизации основных средств (для промышленных предприятий)”, ОС-15 “Расчет амортизации основных средств (для строительных организаций)”; ОС-16 “Расчет амортизации по автотранспорту”.

Оформленные и подписанные указанные документы бухгалтером, который осуществляет учет основных средств и немате-

риальных активов, передаются бухгалтеру, который осуществляет учет затрат предприятия.

При использовании журнально-ордерной формы учета учет амортизации и износа ведется в ведомости учета основных средств, книге учета затрат производства, журнале-ордере № 4, а при упрощенной форме учета в Ведомостях 4-М и 5-М (раздел II) (см. прил. А4, А5).

1.7. Инвентаризация основных средств и нематериальных активов

Основным нормативным документом, который определяет условия и порядок проведения инвентаризации основных средств и нематериальных активов является “Инструкция по инвентаризации основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средства и документов, расчетов и прочих статей баланса”, утвержденная приказом Министерства финансов Украины от 30.10.1998 г., № 90.

Инвентаризация основных средств

Предприятия обязаны проводить инвентаризацию:

- 1) зданий, сооружений и прочих недвижимых объектов — не менее одного раза в три года;
- 2) библиотечных фондов — один раз в пять лет;
- 3) прочих основных средств — не менее одного раза в год.

Инвентаризация основных средств проводится не ранее 1 октября.

К началу инвентаризации основных средств следует проверить:

- наличие и состояние регистров учета (карточек, книг, описей и др.);
- наличие и состояние технических паспортов и прочей технической документации;
- наличие документов на основные средства, которые сдааны или приняты учреждением в аренду, на сохранение, временное пользование. Из-за отсутствия документов следует обеспечить их получение или оформление.

При выявлении расхождений и неточностей в бухгалтерском учете или технической документации необходимо в эти документы внести соответствующие исправления и уточнения.

Во время инвентаризации комиссия в обязательном порядке проводит проверку соответствия технической документации, записывает в **“Инвентаризационную опись основных средств”** (см. образец 1.10) полные наименования этих объектов и их инвентарные номера. В случае отсутствия технической документации об этом указывается в описаниях — в графе “Примечание”. Описи составляются в двух экземплярах, один из которых передается в бухгалтерию, а другой остается у материально-ответственного лица.

Машины, оборудование и прочие объекты проверяются по заводским номерам и заносятся в описи отдельно, с указанием инвентарного номера.

Основные средства записываются в описи под наименованием, в соответствии с основным назначением объекта. Объект, который прошел восстановление, реконструкцию, расширение или переоборудование, вследствие чего изменилось основное его назначение, вносится в описание под наименованием, которое отвечает новому основному назначению.

В случаях, когда проведены капитальные работы (надстройка этажей, пристройка новых помещений и пр.) или частичная ликвидация зданий и сооружений (слом отдельных конструктивных элементов) не отображены в бухгалтерском учете, комиссия должна по соответствующим документам определить сумму увеличения или уменьшения балансовой стоимости объекта и привести в описании данные о проведенных изменениях. Одновременно с этим комиссия должна установить виновных лиц и причины, по которым конструктивные изменения объектов не получили отображения в учете.

Отдельные описи составляются при инвентаризации садов, виноградников, ягодников, лесопосадок, прудов, водохранилищ, ирригационных и мелиоративных сооружений. Насаждения записываются по культурам, ботаническим сортам с указанием года закладки, площади, количества деревьев или кустов, по категориям и их балансовой стоимости. Ирригационные и мелиоративные сооружения записываются в опись по виду и роду сооружений с указанием их размеров, года сооружения, балансовой стоимости и других сведений, которые характеризуют их назначение и состояние.

Образец 1.10

АО «Росток»
предприятие, учреждение, организация

Номер документа	Дата составления	Подразделение
6	20.11.05 г.	Ремонтная мастерская

ИНВЕНТАРИЗАЦИОННАЯ ОПИСЬ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Расписка

К началу проведения инвентаризации все приходные и расходные документы на объекты основных средств переданы бухгалтерской службе и все объекты основных средств, полученные мной для использования и хранения, оприходованы, а те, которые выбыли (ликвидированные), списаны.

Лицо(а), ответственное(ые) за использование объектов

основных средств начальник ремонтной мастерской

(должность)

= Чепичев

(подпись)

Чепичев С.П.

(имя, отчество, фамилия)

Слесарь

(должность)

= Крутинок

(подпись)

Крутинок А.С.

(имя, отчество, фамилия)

Слесарь

(должность)

= Гайченко

(подпись)

Гайченко Т.Ф.

(имя, отчество, фамилия)

Комиссия, которая создана на основании приказа (распоряжения) от 4 № 10.01.05 г., проверила наличие объектов основных средств по состоянию на "20" ноября 2005 г.

Инвентаризация начата: "20" ноября 2005 г.

При инвентаризации установлено:

Инвентаризация закончена: "20" ноября 2005 г.

№ п/п	Наименование и краткая характеристика объекта	Год выпуска (строительства)	Номер		Фактическое наличие		По данным бухгалтерского учета		Отметка о выбытии	
			инвентарный	заводской	паспорта	копий	стоимость	количество		стоимость
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
I	Станок наждачный	1995	10402	343-25	492-11	1	23000	1	23000	-
32	Станок токарно-винтовой	2001	10418	402194	55016	1	35000	1	35000	-
	Всего	X	X	X	X	32	540000	32	540000	X

Продолжение образца 1.10

Оборотная сторона инвентаризационной описи основных средств

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
33	Компрессор	1989	10604	985-18	49805	1	16000	1	16000	—
								И т.д.		
47	Сварочный аппарат	2003	10612	19463	4811	1	4900	1	4900	—
	Всего	X	X	X	X	47	710000	47	710000	X

В целом по описи: А) порядковых номеров _____ Сорок семь _____
(прописью)

Б) фактическое количество объектов _____ Сорок семь _____
(прописью)

В) сумма, грн _____ Семьсот десять тысяч грн. 00 коп. _____
(прописью)

Глава комиссии _____ Гладный бухгалтер _____
(должность)

Члены комиссии _____ Руководитель цеха № 2 _____
(должность)

_____ Бухгалтер _____
(должность)

_____ Разнорабочий _____
(должность)

_____ Петренко М.П. _____
(имя, отчество, фамилия)

_____ Ткаченко В.П. _____
(имя, отчество, фамилия)

_____ Авлина С.А. _____
(имя, отчество, фамилия)

_____ Шатров Н.З. _____
(имя, отчество, фамилия)

Все объекты основных средств в инвентарной описи № 6 комиссией проверены в натуре в моем (нашем) присутствии и внесены в опись, в связи с чем претензий к инвентаризационной комиссии не имею(ем). Объекты основных средств, перечисленные в описи, находящаяся на моем (нашем) ответственном хранении.

Лицо(а), ответственное(ые) за использование основных средств " 20 " ноября 20 05 г. = Чепичев _____
(подпись)

" 20 " ноября 20 05 г. = Крулюк _____
(подпись)

" 20 " ноября 20 05 г. = Гайченко _____
(подпись)

Указанные в описи данные проверил " 21 " ноября 20 05 г.

_____ Бухгалтер _____
(должность)

_____ Счетунова А.В. _____
(имя, отчество, фамилия)

Присвоенные объектам (предметам) основных средств инвентарные номера не должны изменяться. Замена номеров может быть проведена в тех случаях, когда выявлено, что объекты по ошибке отображаются не в той группе основных средств, в которую они должны быть включены по своему технико-производственному назначению, а также в случаях установления неверной нумерации.

При выявлении объектов (предметов), которые не находятся в учете, а также объектов (предметов) с отсутствующими в учете данными, которые их характеризуют, комиссия должна включить в опись отсутствующие сведения и технические показатели этих объектов (предметов), например: о зданиях — указать их назначение, основные материалы, из которых они построены, объем (внешнего или внутреннего обмера), площадь (общая полезная площадь), число этажей, подвалов, полуподвалов, год возведения и т.п.

Инвентаризация драгоценных металлов и драгоценного камня, которые содержатся в приборах, оборудовании и других изделиях, осуществляется одновременно с инвентаризацией этих материальных ценностей в сроки, установленные для материальных ценностей.

Инвентаризация незавершенного капитального строительства и незаконченных капитальных ремонтов

Инвентаризация капитальных работ инвентарного характера и капитальных ремонтов проводится не менее одного раза в год, но не ранее первого декабря.

Наличие и объем незавершенного капитального строительства и незаконченных капитальных ремонтов устанавливается при инвентаризации путем проверки их в натуре. В актах, которые составляются при этом, указываются наименование объекта, списание и объем выполненных работ за каждым объектом и видом работ, сметная и фактическая стоимость.

Инвентаризационная комиссия должна проверить:

- не находится ли в составе незавершенного капитального строительства оборудование переданное для монтажа, но монтаж которого фактически не начат. При выявлении такого оборудования необходимо сделать соответствующие исправления в учете и отчетности;

- состояние законсервированных и временно приостановленных строительных объектов. В таком случае следует выявить причины и основания для их консервации.

На законченные объекты, которые по какой-то причине не введены в эксплуатацию, составляют отдельные акты.

На объект законченного строительства, а также на проектно-разведывательные работы по незавершенному строительству, которые подлежат списанию с баланса, составляются отдельные акты, в которых указываются все данные о характере выполненных работ и их стоимость в соответствии со сметой, с указанием причин прекращения строительства.

На незаконченный капитальный ремонт зданий, сооружений, машин, оборудования, энергетических установок и других объектов составляется отдельный акт, в котором указываются: название объекта, который ремонтируется, описание и процент выполненных работ, сметная и фактическая стоимость выполненных работ.

Инвентаризация нематериальных активов

При инвентаризации нематериальных активов их наличие устанавливается или по документам, которые были основанием для оприходования, или дополнительно по документам, которыми оформлены (то есть подтверждаются) имущественные права.

Для оформления данных инвентаризации отдельно по каждому местонахождению объектов права интеллектуальной собственности и по каждому лицу, ответственному за использование объектов права интеллектуальной собственности составляется в одном экземпляре форма **НА-4 "Инвентаризационная опись объекта права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов"** (см. образец 1.11.). В инвентаризационную опись включается каждый отдельный объект права интеллектуальной собственности.

При составлении инвентаризационной описи лицо, ответственное за использование объектов права интеллектуальной собственности, дает расписку о том, что к началу инвентаризации все приходные и расходные документы переданы бухгалтерской службе и все объекты права интеллектуальной собственности, полученные для использования и хранения, оприходованы, а те объекты, которые выбыли (ликвидированные) списаны.

Образец 1.11

Типовая форма № НА-4

Утверждена приказом Министерства финансов Украины от 22.11.2004г. № 732

АО «Росток»
 предприятие, учреждение, организация
 Идентификационный код ЄДРПОУ 00547038

ИНВЕНТАРИЗАЦИОННАЯ ОПИСЬ ОБЪЕКТОВ ПРАВА ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ В СОСТАВЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ № 3

Расписка

К началу проведения инвентаризации все приходные и расходные документы на объекты права интеллектуальной собственности переданы бухгалтерской службе и все объекты права интеллектуальной собственности, полученные мной для использования и хранения, оприходованы, а те, которые выбыли (ликвидированные), списаны.

Лицо, ответственное за использование объекта

права интеллектуальной собственности бухгалтер (должность) = Счетунова (подпись) Счетунова А.В. (печать, отчество, фамилия)

Компессия, которая создана на основании приказа (распоряжение) от 4 № 10.01.05 г., проверила наличие объектов права интеллектуальной собственности по состоянию на 15 " ноября 2005 г.

Инвентаризация начата: " 15 " ноября 2005 г.

При инвентаризации установлено:

Инвентаризация окончена: " 15 " ноября 2005 г.

№ п/п	Наименование объекта права интеллектуальной собственности	Характеристика, предназначение	Дата приобретения	Первоначальная стоимость, грн	Срок полезного использования	Фактическое наличие — количество	По данным бухгалтерского учета		
							Стоимость, грн	Сумма накопленной амортизации, грн	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Право на использование домотита фирмы "ADIDAS"	Догопити для косметических изделий	29.09.2005 г.	30000	5 лет	1	1	30000	500
2	Право на интеллектуальную микросхему R-2948	Чип для производств электронных часов	17.12.2005 г.	15000	3 года	1	1	15000	14583
				и т.д. до конца страницы					

Продолжение образца 1.11

Оборотная сторона формы № НА-4

№ п/п	Наименование объекта права интеллектуальной собственности	Характеристика, предназначение	Дата приобретения	Первоначальная стоимость, грн	Срок полезного пользования, лет	Фактическое наличие – количество	По данным бухгалтерского учета		
							Кол-чество	Стоимость, грн	Сумма накопленной амортизации, грн
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
16	Права использования программного комплекса «AKAST»	Музыкальная заставка к рекламным роликам	27.03. 2005 г.	5000	5 лет	1	1	5000	584
23	Права на компьютерную программу «Анализик»	Программа для анализа деятельности предприятия	05.09. 2005 г.	4000	10 лет	1	1	4000	33

Глава комиссии Главный бухгалтер (должность)

= Петренко (подпись)

Петренко М.П. (имя, отчество, фамилия)

Члены комиссии Руководитель цеха № 2 (должность)

= Ткаченко (подпись)

Ткаченко В.П. (имя, отчество, фамилия)

Бухгалтер (должность)

= Авлина (подпись)

Авлина С.А. (имя, отчество, фамилия)

Разработчик (должность)

= Шапиров (подпись)

Шапиров Н.З. (имя, отчество, фамилия)

Все объекты права интеллектуальной собственности в инвентарной описи № 3 комиссии проверены в моем присутствии и внесены в опись, в связи с чем претензий к инвентаризационной комиссии не имею. Объекты права интеллектуальной собственности, перечисленные в описи, находящаяся на моем ответственном хранении.

Лицо, ответственное за использование объекта

права интеллектуальной собственности "15" ноября 2005 г. = Счетунова (подпись)

Указанные в описи данные проверил "16" ноября 2005 г.

Главный бухгалтер (должность) = Петренко (подпись)

Петренко М.П. (имя, отчество, фамилия)

При инвентаризации объектов права интеллектуальной собственности их наличие устанавливается или по документам, которые были основанием для оприходования или дополнительно по документам, которые оформлены (то есть, подтверждены) имущественные права.

При инвентаризации объектов права интеллектуальной собственности в инвентаризационную опись вписываются такие данные: название, характеристика, первоначальная стоимость, сумма износа, дата приобретения, срок полезного использования. При этом проверяется обоснованность сумм.

При выявлении объектов права интеллектуальной собственности, не принятых на учет, инвентаризационная комиссия должна включить их в инвентаризационную опись с указанием необходимых данных.

Инвентаризационная опись подписывается всеми членами инвентаризационной комиссии и лицом, ответственным за использование объектов права интеллектуальной собственности. При этом лицо, ответственное за использование объектов права интеллектуальной собственности, подтверждает, что проверка этих объектов состоялась в его присутствии, что оно не имеет к членам комиссии никаких претензий и что оно принимает на ответственное хранение перечисленные в описи объекты права интеллектуальной собственности.

Оформленная инвентаризационная опись передается в бухгалтерскую службу предприятия для заполнения данных о количестве, стоимости объектов права интеллектуальной собственности и сумме накопленной амортизации по данным бухгалтерского учета.

Перед составлением сличительной ведомости и определением результатов инвентаризации бухгалтерия предприятия проводит проверку всех подсчетов в инвентаризационной описи. В описи делается соответствующая отметка относительно проверки данных описи за подписью лица, проводившего проверку. Выявленные ошибки в подсчетах должны быть исправлены и заверены подписями всех членов инвентаризационной комиссии и лица, ответственного за использование объектов права интеллектуальной собственности.

Относительно недостатков и излишков инвентаризационная комиссия прилагает к сличительной ведомости письменные объяснения лиц, ответственных за использование и хранение

объектов права интеллектуальной собственности. Результаты инвентаризации оформляются протоколом, в который включаются выводы и предложения по урегулированию инвентаризационных расхождений.

Протокол инвентаризационной комиссии подлежит в пятидневный срок с даты его оформления рассмотрению руководителем предприятия и принятию им решения относительно выводов и предложений инвентаризационной комиссии. Сличительная ведомость вместе с протоколом инвентаризационной комиссии и решением руководителя предприятия передается в бухгалтерскую службу, которая вносит в нее данные о принятом решении по урегулированию расхождений.

* * *

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическими остатками основных средств и нематериальных активов с данными бухгалтерского учета **урегулируются на предприятии в следующем порядке:**

- основные средства и нематериальные активы, выявленные в излишке, подлежат оприходованию и зачислению соответственно на увеличение доходов предприятия с дальнейшим выяснением причин возникновения излишков и виновных в этом лиц;
- недостача основных средств и нематериальных активов, а также потери от порчи ценностей относятся на счет материально-ответственных лиц по ценам, по которым вычисляется размер вреда от краж, недостач, уничтожения и порчи материальных ценностей;
- недостачи основных средств и нематериальных активов в случаях, когда виновные не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, относятся на увеличение затрат, которые связаны со списанием необоротных активов.

Определение размеров убытка от недостачи основных средств урегулировано Постановлением Кабинета Министров Украины № 116 от 22.01.1996 г. “Порядок определения размера убытков от разворовывания, недостачи, уничтожения (порчи) материальных ценностей”.

Размер убытков от разворывания, недостачи, уничтожения (порчи) материальных ценностей определяется по балансовой стоимости этих ценностей (с вычитанием амортизационных отчислений), но не ниже 50 процентов от балансовой стоимости на момент установления такого факта с учетом индексов инфляции, которые ежемесячно определяет Госкомстат, соответствующего размера налога на добавленную стоимость и размера акцизного сбора по формуле:

$$P_y = [(B_c - A) \times \text{Иинф.} + \text{НДС} + \text{Асб}] \times 2,$$

- где **P_y** — размер убытков (в гривнах);
 B_c — балансовая стоимость на момент установления факта разворывания, недостачи, уничтожения (порчи) материальных ценностей (в гривнах);
 A — амортизационные отчисления (в гривнах);
Иинф. — общий индекс инфляции, которая рассчитывается на основании ежемесячно определенных Госкомстатом индексов инфляции;
НДС — размер налога на добавленную стоимость (в гривнах);
Асб — размер акцизного сбора (в гривнах).

Из сумм, взысканных в соответствии с этим Порядком, осуществляется возмещение убытков, причиненных предприятию, учреждению, организации, остаток средств перечисляется в Государственный бюджет Украины.

Типовая корреспонденция бухгалтерских счетов при урегулировании инвентаризационных расхождений по основным средствам и нематериальным активам представлена в табл. 1.10.

Таблица 1.10

**Корреспонденция счетов по урегулированию
инвентаризационных расхождений по основным средствам
и нематериальным активам**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, грн
		дебет	кредит	
1.	Оприходованы выявленные излишки основных средств и нематериальных активов	10 “Основные средства” 12 “Нематериальные активы”	746 “Прочие доходы от обычной деятельности”	2000
2.	Выявленные излишки основных средств и нематериальных активов отнесены на финансовые результаты	746 “Прочие доходы от обычной деятельности”	793 “Результат прочей обычной деятельности”	2000
3.	Списан недостаток основных средств и нематериальных активов: – на сумму износа	13 “Износ (амортизация) необоротных активов”	10 “Основные средства” 12 “Нематериальные активы”	1000
	– на остаточную стоимость	976 “Списание необоротных активов”	10 “Основные средства” 12 “Нематериальные активы”	3000
4.	Сумма недостачи (остаточная стоимость) основных средств и нематериальных активов отнесена на финансовые результаты	793 “Результат прочей обычной деятельности”	976 “Списание необоротных активов”	3000
5.	Насчитана сумма к оплате, которая подлежит возмещению материально-ответственным лицом	375 “Расчеты по возмещению причиненных убытков”	746 “Прочие доходы от обычной деятельности”	7200
6.	Отображена сумма НДС, которая подлежит уплате в бюджет	746 “Прочие доходы от обычной деятельности”	64 “Расчеты по налогам и платежам”	1200
7.	Разница между суммой возмещения и НДС отнесена на финансовые результаты	746 “Прочие доходы от обычной деятельности”	793 “Результат прочей обычной деятельности”	6000
8.	Уплачена сумма возмещения материально-ответственным лицом	30 “Касса” 31 “Счета в банках”	375 “Расчеты по возмещению причиненных убытков”	7200

Раздел 2

Учет производственных запасов

В разделе рассматриваются следующие вопросы:

- 2.1. Запасы, их классификация и оценка*
- 2.2. Бухгалтерские счета по учету производственных запасов*
- 2.3. Учет наличия и движения производственных запасов*
- 2.4. Инвентаризация производственных запасов*

2.1. Запасы, их классификация и оценка

С целью обеспечения непрерывной деятельности предприятия оно должно быть обеспечено теми или иными материальными запасами.

Состав запасов, их оценка и порядок отображения в финансовой отчетности определен Положением (стандартом) бухгалтерского учета 9 “Запасы” (далее — Положение (стандарт) 9), которое было утверждено приказом Министерства финансов Украины № 246 от 20.10.1999 года.

Нормы этого Положения (стандарта) применяются предприятиями, организациями и прочими юридическими лицами (далее — предприятия) независимо от форм собственности (кроме бюджетных учреждений).

Нормы Положения (стандарта) 9 не распространяются на:

- незавершенные работы по строительным контрактам, включая контракты по предоставлению услуг, непосредственно связанных с ними;
- финансовые активы;
- текущие биологические активы, если они оцениваются по справедливой стоимости согласно Положению (стандарту) бухгалтерского учета 30 “Биологические активы”, полезные ископаемые, если они оцениваются по чистой стоимости реализации в соответствии с другими положениями (стандартами) бухгалтерского учета.

Согласно Положению (стандарту) 9 **запасы** — это активы, которые:

- содержатся для дальнейшей продажи при условии обычной хозяйственной деятельности;
- находятся в процессе производства с целью дальнейшей продажи продукта производства;
- содержатся для потребления во время производства продукции, выполнения работ и предоставления услуг, а также управления предприятием.

Признание и первоначальная оценка запасов

Запасы признаются активом, если существует вероятность того, что предприятие получит в будущем экономические выгоды, связанные с их использованием, а их стоимость может быть достоверно определена.

Для целей бухгалтерского учета запасы включают:

- сырье, основные и вспомогательные материалы, комплектующие изделия и прочие материальные ценности, которые предназначены для производства продукции, выполнения работ, предоставления услуг, обслуживания производства и административных потребностей;
- незавершенное производство в виде не законченных обработкой и сборкой деталей, узлов, изделий и незаконченных технологических процессов. Незавершенное производство на предприятиях, которые выполняют работы и предоставляют услуги, состоит из затрат на выполнение незаконченных работ (услуг), относительно которых предприятием еще не признан доход;
- готовую продукцию, изготовленную на предприятии, которая предназначена для продажи и отвечает техническим и качественным характеристикам, предусмотренным договором или другим нормативно-правовым актом;
- товары в виде материальных ценностей, которые приобретены (получены) и содержатся предприятием с целью дальнейшей продажи;
- малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, которые используются на протяжении не более одного года или нормального операционного цикла, если он более одного года;

- текущие биологические активы, если они оцениваются согласно Положения (стандарта) 9, а также сельскохозяйственная продукция и продукция лесного хозяйства после её первичного признания.

Единицей бухгалтерского учета запасов является их наименование или однородная группа (вид).

Приобретенные (полученные) или произведенные запасы зачисляются на баланс предприятия по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью запасов, приобретенных за плату, является себестоимость запасов, которая состоит из таких фактических затрат:

- суммы, которые уплачиваются в соответствии с договором поставщику (продавцу) за вычитанием косвенных налогов;
- суммы ввозной таможенной пошлины;
- суммы косвенных налогов в связи с приобретением запасов, которые не возмещаются предприятию;
- транспортно-заготовительные затраты (затраты на заготовку запасов, оплата тарифов (фрахта) за погрузочно-разгрузочные работы и транспортирование запасов всеми видами транспорта к месту их использования, включая затраты по страхованию рисков транспортирования запасов). Сумма транспортно-заготовительных затрат, которая обобщается на отдельном субсчете счетов учета запасов, ежемесячно распределяется между суммой остатка запасов на конец отчетного месяца и суммой запасов, которые выбыли (использованные, реализованные, безвозмездно переданные и т.п.) за отчетный месяц. Сумма транспортно-заготовительных затрат, которая относится к выбывшим запасам определяется как произведение среднего процента транспортно-заготовительных затрат и стоимости выбывших запасов с отображением ее на одних и тех же счетах учета, в корреспонденции с которыми отображено выбытие этих запасов. Средний процент транспортно-заготовительных затрат определяется делением суммы остатков транспортно-заготовительных затрат на начало отчетного месяца и транспортно-заготовительных затрат за отчетный месяц на сумму остатка запасов на начало месяца и запасов, которые поступили за отчетный месяц;
- прочие затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов и доведением их до состояния, в котором

они пригодны для использования в запланированных целях. К таким затратам, в частности, относятся прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, прочие прямые затраты предприятия на доработку и усовершенствование технических характеристик запасов.

Если к моменту оприходования запасов невозможно достоверно определить их первоначальную стоимость, такие запасы могут оцениваться и отображаться по справедливой стоимости с последующим корректированием к первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью запасов, которые изготавливаются собственными силами предприятия, считается их производственная себестоимость, которая определяется согласно *Положения (стандарта) бухгалтерского учета 16 “Затраты”*.

Первоначальной стоимостью запасов, которые внесены в уставной капитал предприятия, считается согласованная основателями (участниками) предприятия их справедливая стоимость.

Первоначальной стоимостью запасов, полученных предприятием безвозмездно, считается их справедливая стоимость.

Первоначальная стоимость единицы запасов, приобретенных в результате обмена на аналогичные запасы, равняется балансовой стоимости переданных запасов. Если балансовая стоимость переданных запасов превышает их справедливую стоимость, то первоначальной стоимостью полученных запасов есть их справедливая стоимость. Разница между балансовой и справедливой стоимостью переданных запасов включается в состав затрат отчетного периода.

Первоначальной стоимостью запасов, которые приобретены в обмен на неподобные запасы, признается справедливая стоимость полученных запасов.

Не включаются в первоначальную стоимость запасов, а относятся к затратам того периода, в котором они были осуществлены (установлены):

- сверхнормативные потери и недостачи запасов;
- проценты за пользование займами;
- затраты на сбыт;
- общехозяйственные и прочие аналогичные затраты, которые непосредственно не связаны с приобретением и доставкой запасов и приведением их в состояние, в котором они пригодны для использования в запланированных целях.

Оценка выбытия запасов

При отпуске запасов в производство, с производства, продаже и другом выбытии оценка их осуществляется по одному из таких методов:

- идентифицированной себестоимости соответствующей единицы запасов;
- средневзвешенной себестоимости;
- себестоимости первых по времени поступления запасов (ФИФО);
- нормативных затрат;
- цены продажи.

Для всех единиц бухгалтерского учета запасов, которые имеют одинаковое назначение и одинаковые условия использования, применяется только один из приведенных методов.

Запасы, которые отпускаются, и услуги, которые выполняются для специальных заказов и проектов, а также не взаимозаменяемые запасы **оцениваются по идентифицированной себестоимости.**

Оценка по средневзвешенной себестоимости проводится по каждой единице запасов делением суммарной стоимости остатка таких запасов на начало отчетного месяца и стоимости полученных в отчетном месяце запасов на суммарное количество запасов на начало отчетного месяца и полученных в отчетном месяце запасов.

Оценка каждой операции по выбытию запасов может осуществляться по средневзвешенной себестоимости делением суммарной стоимости таких запасов на дату операции на суммарное количество запасов на дату операции.

Оценка запасов по методу ФИФО базируется на предположении, что запасы используются в той последовательности, в которой они поступали на предприятие (отображены в бухгалтерском учете), то есть запасы, которые первыми отпускаются в производство (продажа и прочее выбытие), оцениваются по себестоимости первых по времени поступления запасов.

Оценка по нормативным затратам состоит в применении норм затрат на единицу продукции (работ, услуг), которые установлены предприятием с учетом нормальных уровней использования запасов, труда, производственных мощностей и действующих цен. Для обеспечения максимального приближения нормативных

затрат к фактическим нормам затрат и цены должны регулярно в нормативной базе проверяться и пересматриваться.

Оценка по ценам продажи основана на применении предприятиями розничной торговли среднего процента торговой наценки товаров. Этот метод могут применять (если другие методы оценки выбытия запасов не оправданы) предприятия, которые имеют значительную и сменную номенклатуру товаров с приблизительно равным уровнем торговой наценки. Себестоимость реализованных товаров определяется как разница между продажной (розничной) стоимостью реализованных товаров и суммой торговой наценки на эти товары. Сумма торговой наценки на реализованные товары определяется как произведение продажной (розничной) стоимости реализованных товаров и среднего процента торговой наценки. Средний процент торговой наценки определяется делением суммы остатка торговых наценок на начало отчетного месяца и торговых наценок в продажной стоимости полученных в отчетном месяце товаров на сумму продажной (розничной) стоимости остатка товаров на начало отчетного месяца и продажной (розничной) стоимости полученных в отчетном месяце товаров.

2.2. Бухгалтерские счета по учету производственных запасов

Для учета производственных запасов Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрено использование следующих счетов: 20 “Производственные запасы”, 21 “Животные на выращивании и откорме”, 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы”, 25 “Полуфабрикаты”.

Счет 20 “Производственные запасы”

Счет 20 “Производственные запасы” предназначен для обобщения информации о наличии и движении принадлежащих предприятию запасов сырья и материалов (в том числе сырье и материалы, которые находятся в дороге и в переработке), строительных материалов, запасных частей, материалов сельскохозяйственного назначения, топлива, тары и тарных материалов, отходов основного производства.

По дебету счета 20 “Производственные запасы” отображаются поступления запасов на предприятие, их дооценка, **по кредиту** — расходование на производство (эксплуатацию, строительство), переработку, отпуск (передачу) на сторону, уценка и т.п.

Счет 20 имеет такие субсчета:

201 “Сырье и материалы”;

202 “Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия”;

203 “Топливо”;

204 “Тара и тарные материалы”;

205 “Строительные материалы”;

206 “Материалы, переданные в переработку”;

207 “Запасные части”;

208 “Материалы сельскохозяйственного назначения”;

209 “Прочие материалы”.

На субсчете 201 “Сырье и материалы” отображаются наличие и движение сырья и основных материалов, которые входят в состав изготавливаемой продукции или есть необходимыми компонентами при ее изготовлении (застройщики ведут учет строительных материалов и конструкций на субсчете 205 “Строительные материалы”). На этом субсчете ведется учет основных материалов, которые используются подрядными строительными организациями при осуществлении строительного-монтажных, ремонтных работ. Вспомогательные материалы, которые используются при изготовлении продукции или для хозяйственных потребностей, технических целей и содействия в производственном процессе, также отображаются на субсчете 201. Предприятия, которые заготавливают сельскохозяйственную продукцию для переработки, также отображают ее стоимость на этом субсчете.

На субсчете 202 “Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия” отображаются наличие и движение покупных полуфабрикатов, готовых комплектующих изделий (включая в подрядных строительных организациях строительные конструкции и изделия — деревянные, железобетонные, металлические и др.), приобретенные для комплектования выпускаемой продукции, которые требуют дополнительных затрат труда для их обработки или собирания. Изделия, приобретенные для комплектации готовой продукции, стоимость которых не включается в себестоимость продукции этого предприятия, отображаются на счете 28 “Товары”.

Научно-исследовательские и конструкторские организации приобретенные необходимые им как комплектующие изделия для проведения научных (экспериментальных) работ по определенной научно-исследовательской или конструкторской теме специальное оборудование и инструменты, устройства и прочие приборы учитывают на субсчете 202. Оборудование и приборы общего назначения на этом субсчете не учитываются, а отображаются на счете 10 “Основные средства”, 11 “Прочие необоротные материальные активы” или на счете 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” по видам предметов.

На субсчете 203 “Топливо” (нефтепродукты, твердое топливо, смазочные материалы) учитываются наличие и движение топлива, которое приобретается или заготавливается для технологических потребностей производства, эксплуатации транспортных средств, а также для изготовления энергии и отопления зданий. Здесь также учитываются оплаченные талоны на нефтепродукты и газ.

Если некоторые виды топлива используют одновременно и как материалы, и как топливо, то их можно учитывать на субсчете 201 “Материалы” и на субсчете 203 “Топливо” — по признакам преимущественности использования на этом предприятии.

Если на предприятии для технологических и эксплуатационных потребностей, изготовления энергии и отопления зданий создаются запасы газа (в газохранилищах), то их учет ведется на субсчете 203.

На субсчете 204 “Тара и тарные материалы” отображаются наличие и движение всех видов тары, кроме тары, которая используется как хозяйственный инвентарь, а также материалы и детали, используемые для изготовления тары и ее ремонта (детали для собирания ящиков, бочечная клепка и т.п.).

Материалы, которые используются для дополнительного оборудования вагонов, барж, судов с целью обеспечения сохранности отгруженной продукции, не относятся к таре и учитываются на субсчете 201 “Сырье и материалы”.

На субсчете 205 “Строительные материалы” предприятия-застройщики отображают движение строительных материалов, конструкций и деталей, оснащения и комплектующих изделий, которые относятся к монтажу, и других материальных ценностей, необходимых для выполнения строительно-монтажных работ, изготовления строительных деталей и конструкций.

На субсчете 205 “Строительные материалы” не учитывается оснащение, не требующее монтажа: транспортные средства, свободно размещенные станки, строительные механизмы, сельскохозяйственные машины, производственный инструмент, измерительные и другие приборы, производственный инвентарь и пр. Затраты на приобретение такого оборудования, не требующего монтажа, отображаются непосредственно на счете 15 “Капитальные инвестиции” по мере поступления их на склад или другое место сохранения, эксплуатации.

Оборудование и строительные материалы, переданные подрядчику для монтажа и выполнения строительных работ, списывается из субсчета 205 на счет 15 “Капитальные инвестиции” после подтверждения их монтажа и использования.

На субсчете 206 “Материалы, переданные в переработку” учитываются материалы, которые переданы в переработку на сторону и в дальнейшем включаются в состав себестоимости полученных из них изделий. Затраты на переработку материалов, которые оплачиваются посторонним организациям, отображаются непосредственно по дебету счетов, на которых ведется учет изделий, полученных из переработки. Аналитический учет материалов, переданных в переработку, ведется в разрезе, который обеспечивает информацию о перерабатывающих предприятиях и контроль за операциями по переработке и соответствующими затратами. Передача материалов в переработку отображается только на субсчетах счета 20.

На субсчете 207 “Запасные части” ведется учет приобретенных или изготовленных запасных частей, готовых деталей, узлов, агрегатов, которые используются для проведения ремонтов, замены изношенных частей машин, оснащения, транспортных средств, инструмента, а также автомобильных шин в запасе и обороте. На этом же субсчете ведется учет обменного фонда полнокомплектных машин, оборудования, двигателей, узлов, агрегатов, которые создаются в ремонтных подразделениях предприятий, на ремонтных предприятиях.

По дебету субсчета отображаются остаток и поступление, по кредиту — расходование, реализация и прочее выбытие запасных частей.

Автомобильные шины, которые есть на колесах и в запасе при автомобиле, учтенные в цене автомобиля и включенные в его инвентарную стоимость, учитываются в составе основных средств.

Аналитический учет запасных частей ведется по местам хранения и однородным группам (механическая группа, электрическая группа и т.п.). Аналитический учет машин, оборудования, двигателей, узлов и агрегатов обменного фонда ведется по группам: пригодные к эксплуатации (новые и восстановленные); которые подлежат восстановлению (на складе); которые находятся в ремонте.

На субсчете 208 “Материалы сельскохозяйственного назначения” учитываются минеральные удобрения, ядохимикаты для борьбы с вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур, биопрепараты, медикаменты, химикаты, которые используются для борьбы с болезнями сельскохозяйственных животных. Здесь также отображаются саженцы, семена и корма (покупные и собственного выращивания), которые используются для высаживания, посева и откорма животных непосредственно в хозяйстве.

На субсчете 209 “Прочие материалы” учитываются отходы производства (обрубки, обрезка, стружка и т.п.), неисправимый брак, материальные ценности, полученные от ликвидации основных средств, которые не могут быть использованы как материалы, топливо или запасные части на этом предприятии (металлолом, утиль), изношенные шины и т.п.

Счет 21 “Животные на выращивании и откорме”

Счет 21 “Животные на выращивании и откорме” предназначен для учета и обобщения информации о наличии и движении животных, которые находятся на выращивании и откорме, птицы, зверей, кролей, семей пчел, а также скота, отбракованного из основного стада и реализованного без откорма, животных, принятых от населения для реализации.

По дебету счета 21 “Животные на выращивании и откорме” отображается поступление (приобретение, приплод молодняка продуктивного и рабочего скота, отбракованный из основного стада скот для дальнейшего откорма или реализации без откорма) животных на выращивании, которые учитываются по первоначальной стоимости; привес живой массы молодняка животных, **по кредиту** — выбытие животных на выращивании вследствие продажи, безвозмездной передачи и т.п.

Счет 21 “Животные на выращивании и откорме” имеет такие субсчета:

211 “Молодняк животных на выращивании”;

- 212 “Животные на откорме”;
- 213 “Птица”;
- 214 “Звери”;
- 215 “Кроли”;
- 216 “Семьи пчел”;
- 217 “Взрослый скот, который отбракован из основного стада”;
- 218 “Скот, который принят от населения для реализации”.

На субсчете 211 “Молодняк животных на выращивании” ведется учет наличия, поступления и выбытия молодняка крупного рогатого скота, свиней, овец, коз и коней. Аналитический учет ведется в разрезе материально ответственных лиц (ферм, участков и т.п.) по таким производственным и возрастным группам:

1. Крупный рогатый скот: телки и бычки на выпаивании, телки и бычки на дорастивании; нетели; коровы первого отела для реализации.

2. Свиньи: поросята (до отлучения от матки); поросята на дорастивании; ремонтный молодняк; свиноматки, которые проверяются; молодняк свиней на откорме.

3. Овцы и молодняк рождения текущего года; молодняк рождения минувших лет и ярки (до перевода в основное стадо). Учет по каждой группе ведется отдельно по рунам: тонкорунные, полутонкорунные, полугрубошерстные, грубошерстные.

4. Козы: молодняк рождения текущего года; молодняк рождения минувшего года.

5. Кони: молодняк рабочих коней (по годам рождения и полу) и молодняк племенных коней (по годам рождения и полу).

Молодняк племенных животных всех видов учитывают также по породам.

На субсчете 212 “Животные на откорме” ведется учет наличия и движения: взрослого скота, переведенного из основного стада на откорм и нагул. Аналитический учет ведется по видам скота: крупный рогатый скот на откорме и нагуле; свиньи на откорме; овцы на нагуле и откорме; козы на нагуле и откорме. Мясокомбинаты на этом субсчете учитывают скот, который находится на промышленном откорме.

На субсчете 213 “Птица” ведется учет наличия и движения птицы, как молодняка, так и взрослой. Аналитический учет ведется по таким учетным группам:

1. Куры яичного направления: молодняк; маточное стадо несушек; промышленное стадо несушек; ремонтный молодняк.

2. Куры мясного направления: молодняк; мясные цыплята (бройлеры); маточное стадо.
3. Утки: молодняк; взрослое стадо.
4. Гуси: молодняк; взрослое стадо.
5. Индюки: молодняк; взрослое стадо.
6. Цесарки: молодняк; взрослое стадо.
7. Перепелки: молодняк; взрослое стадо.

На специализированных племенных предприятиях, птицефабриках, комплексах по производству продукции животноводства на промышленной основе, мясокомбинатах учет скота и птицы ведется в разрезе возрастных (технологических) групп.

На субсчете 214 “Звери” ведется учет наличия и движения меховых зверей. Аналитический учет ведется по видам зверей отдельно молодняк и основного стада.

На субсчете 215 “Кроли” ведется учет наличия и движения кролей. Аналитический учет ведется по породам отдельно молодняк и основного стада.

На субсчете 216 “Семьи пчел” ведется учет наличия и движения пчелиных семей. Аналитический учет ведется по количеству семей, их стоимости в целом по пасеке.

На субсчете 217 “Взрослый скот, который отбракован из основного стада” ведется учет наличия и движения поголовья и балансовой стоимости, отбракованных и реализованных или забитых на мясо в хозяйстве без постановки на откорм продуктивных животных и рабочего скота. Аналитический учет ведется по видам животных.

На субсчете 218 “Скот, принятый от населения для реализации” ведется учет движения животных, принятых от населения для реализации. Аналитический учет ведется по видам скота.

Счет 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы”

Этот счет предназначен для учета и обобщения информации о наличии и движении малоценных и быстроизнашивающихся предметов, которые принадлежат предприятию и находятся в составе запасов.

К малоценным и быстроизнашивающимся предметам относятся предметы, которые используются на протяжении не больше одного года или нормального операционного цикла, если он

больше одного года, в частности: инструменты, хозяйственный инвентарь, специальное оснащение, специальная одежда и т.п.

По дебету счета 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” отображаются по первоначальной стоимости приобретенные (полученные) или изготовленные малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, **по кредиту** — по учетной стоимости отпуск малоценных и быстроизнашивающихся предметов в эксплуатацию со списанием на счета учета затрат, а также списания недостатков и потерь от порчи таких предметов.

С целью обеспечения сохранности указанных предметов в эксплуатации предприятие должно организовать надлежащий контроль за их движением, в частности оперативный учет в количественном выражении. При возвращении на склад из эксплуатации таких предметов, которые пригодны для дальнейшего использования, они оприходуются по дебету счета 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” и кредиту счета 71 “Прочий операционный доход”.

Аналитический учет малоценных и быстроизнашивающихся предметов ведется по видам предметов по однородным группам, установленным, исходя из потребностей предприятия.

Счет 25 “Полуфабрикаты”

Этот счет предназначен для учета и обобщения информации о наличии и движении полуфабрикатов собственного производства.

Учет полуфабрикатов собственного производства на отдельном счете ведут предприятия, в которых полуфабрикаты, кроме использования в производстве, реализуются на сторону как готовая продукция. К полуфабрикатам относится продукция, которая не прошла всех установленных технологическим процессом стадий производства и требует доработки или укомплектования. В частности, на этом счете могут учитываться изготовленные предприятием полуфабрикаты: чугун передельный в черной металлургии; сырая резина и клей в резиновой промышленности; серная кислота на азотно-туковом комбинате химической промышленности; солод в пивоваренной промышленности; пряжа и сировая ткань в текстильной промышленности.

На предприятиях, на которых полуфабрикаты собственного производства используются только для собственных производственных потребностей, их движение и остатки учитываются на счете 23 “Производство”.

По дебету счета 25 “Полуфабрикаты” отображается поступление (созданных) полуфабрикатов, **по кредиту** — выбытие полуфабрикатов вследствие продажи, передачи в дальнейшую переработку, безвозмездной передачи или несоответствия критериям определения актива.

Аналитический учет ведется по видам полуфабрикатов, определенным, исходя из потребностей предприятия.

2.3. Учет наличия и движения производственных запасов

Учет производственных запасов

Для обеспечения документального отображения в бухгалтерском учете наличия и движения производственных запасов необходимо использовать соответствующие нормативные документы. Так, приказом Министерства статистики Украины № 193 от 21.06.1996 г. “Об утверждении типовых форм первичных типовых документов по учету сырья и материалов” утверждены и введены в действие с 1.07.1996 г. типовые формы соответствующей учетной документации:

- М-1 “Журнал учета грузов, которые поступили”;
- М-2а “Акт списания бланков доверенностей”;
- М-3 “Журнал регистрации доверенностей”;
- М-4 “Приходный ордер”;
- М-7 “Акт о приемке материалов”;
- М-8 “Лимитно-заборная карточка”;
- М-9 “Лимитно-заборная карточка”;
- М-10 “Акт-требование на замену (дополнительный отпуск) материалов”;
- М-11 “Накладная-требование на отпуск (внутреннее перемещение) материалов”;
- М-12 “Карточка № _____ складского учета материалов”;
- М-13 “Реестр № _____ приема-сдачи документов”;
- М-14 “Ведомость учета остатков материалов на складе”;
- М-15 “Акт о приемке оборудования”;
- М-15а “Акт приема-передачи оборудования к монтажу”;
- М-16 “Материальный ярлык”;
- М-17 “Акт № _____ о выявленных дефектах оборудования”;

- М-18 “Сигнальная справка об отклонении фактического остатка материалов от установленных норм запаса”;
- М-19 “Материальный отчет”;
- М-21 “Инвентаризационная опись № _____”;
- М-23 “Акт № ____ о расходовании давальческих материалов”;
- М-26 “Карточка учета оборудования для установления”;
- М-28 “Лимитно-заборная карточка № _____”;
- М-28а “Лимитно-заборная карточка № _____”.

Для обеспечения расчетов за производственные запасы (независимо от факта заключенного письменного договора или устной договоренности относительно поставки) от поставщика в адрес предприятия выставляется “Счет-фактура” (форма № 868). В счете-фактуре отмечается вся необходимая информация, которая указывается плательщиком в банковских платежных документах: наименование поставщика и покупателя; названия и коды обслуживающих банков; номера расчетных счетов предприятий; наименование ценностей, за которые будет проведена оплата, и сумма как без, так с учетом НДС (при условии, что поставщик является плательщиком такого налога). Типовая форма документа “Счет-фактура” и пример ее заполнения представлена в образце 2.1.

Поступление счета-фактуры от поставщика на предприятие осуществляется заранее с целью получения от покупателя по предоплате предусмотренной суммы или вместе с поступлением материальных ценностей.

В зависимости от условий заключенного договора доставка приобретенных производственных запасов может обеспечиваться как силами поставщика, так и силами предприятия, которое покупает материальные ценности.

С целью получения от поставщика производственных запасов по факту осуществленной предоплаты или только на основании заключенного договора представителю получателя выдают “Доверенность на получение ценностей” (см. образец 2.2).

Приказом Министерства финансов Украины № 99 от 16.05.1996 г. утверждена “Инструкция о порядке регистрации выданных, возвращенных и использованных доверенностей на получение ценностей”. В частности, в ней указано, что инструкция распространяется на предприятия, учреждения и организации, их отделения, филиалы, прочие обособленные подразделения и представительства иностранных субъектов хозяйственной деятельности.

Образец 2.1

Поставщик **АО “Промпостач”**
и его адрес: **г. Ирпень, ул. Петровская, 5**
Счет № **26003501033437**
в банке **АКБ “Эталон” МФО 410620**
в г. **Ирпень**

Ф. № 868
СЧЕТ-ФАКТУРА
№ **35**
от **4 января** 20 **05** г.
к платежному требованию
№

Грузоотправитель **АО “Промснаб”**

Склад	№ опер.	Шифр покуп.
Распоряжение об оплате или отказе от акцепта		

Ст. отправления

Платательщик **АО “Росток”**
и его адрес **г. Киев, ул. Ростовая, 9**

в банке **АКБ “Приоритет” МФО 340560**

Счет № **26003404705507** в г. **Киев**

Грузополучатель **Акционерное общество “Росток”**

Ст. назначения	Кол-во мест	Вес
Договор-заказ № 27 от 4.01.2005 г.	Дата отгрузки 16.01.2005 г.	Способ отправки и № кв./накл.
Дополнения		

Наименование ценностей	Ед. измер.	Кол-во	Цена	Сумма
1. Стеклоблоки	шт.	100	8-00	800-00
2. Арматура	м	50	3-80	190-00
3. Блоки бетонные	шт.	20	45-00	900-00
 				
 				
 				
 				
Всего				1890-00
В том числе НДС				378-00
Всего к оплате				2268-00

М.П. _____ Директор = **Шатрук**

Гл. бухгалтер = **Рубан**

Образец 2.2

АО "Росток" г. Киев
предприятие-получатель и его адрес

ул. Ростовая, 9
Идентификационный код ЕГРПОУ 00547038

АО "Росток" г. Киев
предприятие-плательщик и его адрес

ул. Ростовая, 9
счет 26003404705507 МФО 340560

АКБ "Приоритет"
(наименование банка)

Бланк строгой отчетности

Типовая форма № М-2
Утверждена приказом Минстата Украины
21.06.96 г. № 192

Код по УКУД _____

Доверенность действительна до
24 января 2005 г.

ДОВЕРЕННОСТЬ ^{ЛАД} _____ № 127649
серия

Дата выдачи 15 января 2005 г.

Выдан Экспедитору Степаненко Тарасу Трофимовичу
(должность, фамилия, имя, отчество)

Документ, который удостоверяет личность Паспорт
серия МП № 975048 от 15 июля 2000 г.

Выдан Подольским РУГУ МВД Украины г. Киева
(кем выдан документ)

На получение от АО "Промснаб"
(наименования организации поставщика)

ценностей по договору купли-продажи № 27 от 4.01.2005 г.
(№ и дата наряда)

Оборотная сторона формы № М-2

Перечень ценностей, которые надлежит получить:

№ п/п	Наименование ценностей	Единица измерения	Количество (прописью)
1.	<i>Стеклоблоки</i>	<i>шт.</i>	<i>Сто</i>
2.	<i>Арматура</i>	<i>м</i>	<i>Пятьдесят</i>
3.	<i>Блоки бетонные</i>	<i>шт.</i>	<i>Двадцать</i>

Подпись _____ = Степаненко удостоверяю
(образец подписи лица, которое получило доверенность)

Руководитель предприятия = Иваненко
Главный бухгалтер = Петренко

Место печати

Сырье, материалы, топливо, запчасти, инвентарь, скот, семена, удобрения, инструмент, товары, основные средства и прочие товарно-материальные ценности, а также нематериальные активы, денежные документы и ценные бумаги **отпускаются покупателям или передаются бесплатно только по доверенности получателей.**

Бланки доверенностей есть документами строгой отчетности, которая требует:

- их изготовления с печатной нумерацией в соответствии с Правилами изготовления бланков ценных бумаг и документов строгого учета, *утвержденных приказом Министерства финансов Украины от 25 ноября 1993 г. № 98, Службы безопасности Украины от 15 ноября 1993 г. № 118, Министерства внутренних дел Украины от 24 ноября 1993 г. № 740;*
- учета их получения, хранения и использования как бланков строгой отчетности;
- пронумерование, прошнуровывание и скрепление печатью и подписями руководителя и главного бухгалтера предприятия журнала регистрации доверенностей;
- выдачи бланков и журналов лицу, на которое возложены обязанности по регистрации выданных, возвращенных и использованных доверенностей, по расходной накладной;
- контроля по своевременному предоставлению документов (актов, накладных, ордеров и т.п.), которые свидетельствуют об использовании доверенностей или неиспользованных доверенностей;
- списания использованных бланков доверенностей по акту.

Доверенность на получение ценностей выдается только лицам, которые работают на данном предприятии.

Доверенность подписывается руководителем и главным бухгалтером предприятия или их заместителями и лицами, которые на это уполномочены руководителем предприятия. В тех случаях, когда бухгалтерский учет ведется централизованной бухгалтерией, доверенность на получение ценностей подписывается руководителем предприятия и главным бухгалтером централизованной бухгалтерии или их заместителями и лицами, ими на это уполномоченными.

Руководителем предприятия утверждается перечень должностей, занятия которых предоставляет соответствующим работникам право подписывать доверенность на получение ценностей,

и назначается лицо, которое осуществляет выписывание и регистрацию выданных, возвращенных и использованных доверенностей.

При выписывании доверенности перечень ценностей, которые надлежит получить по ней (графа “Наименование ценностей” в бланке доверенности), приводится обязательно с указанием названия и количества ценностей для получения, независимо от того, есть ли такие сведения в документах на отпуск (наряде, счете, договоре, заказе, соглашении и т.п.) ценностей. **Незаполненные строки доверенности прочеркиваются.**

До выдачи доверенности лица инструктируются о порядке и сроках использования и отчетности об использовании доверенности или возвращения неиспользованной доверенности.

Запрещается выдавать доверенности, которые полностью или частично не заполнены, не имеют образцов подписи лиц, на имя которых они выписаны.

Срок действия доверенности устанавливается в зависимости от возможности получения и вывоза соответствующих ценностей по наряду, счету, накладной или другим документом, который их заменяет, на основании которого выдана доверенность, **однако не более как на 10 дней.**

Доверенность на получение ценностей, расчеты за которые осуществляются в порядке плановых платежей или доставка которых осуществляется централизованно-кольцевыми перевозками, допускается выдавать на календарный месяц.

Доверенность на получение ценностей от поставщика по наряду, счету, договору, заказу, соглашению или другому документу, который их заменяет, выдается доверенному лицу под расписку и регистрируется в **журнале регистрации доверенностей**. Типовая форма “Журнал регистрации доверенностей” представлена в образце 2.3.

В случае лишения доверенного лица права на получение ценностей по выданной ему доверенности, срок действия которой еще не прошел, доверенность у такого лица изымается. В случае аннулирования доверенности, по которой получают ценности частями или расчеты по которым осуществляются в порядке плановых платежей или доставка которых осуществляется централизованно-кольцевыми перевозками, предприятие, которое выдало доверенность, немедленно сообщает поставщику об аннулировании соответствующей доверенности. С момента получения такого сообщения отпуск ценностей по аннулированной

Образец 2.3

АО "Росток"

предприятие

Образец обложки

Типовая форма № М-3

Утверждена приказом Минстага Украины

21.06.1996 г. № 193

Идентификационный код ЕГРПОУ

00547038

Код по УКУД

ЖУРНАЛ РЕГИСТРАЦИИ ДОВЕРЕННОСТЕЙ

за 200 5 г.

по нижеследующему образцу печатаются все страницы журнала

№ доверенности	Дата выдачи	Срок действия доверенности	Должность и фамилия лица, которому выдана доверенность	Наименование поставщика	№ и дата контракта, наряда, счета, спецификации и другого документа или ведомости	Расписка лица, которое получило доверенность	Отметка об использовании доверенности (№ и дата документа)
1	2	3	4	5	6	7	8
127648	9.01	18.01	Завхоз Павленко	АОЗТ "Юность"	№ 18/4.01.05 г.	= Павленко	№ 157/11.01.05 г.
127649	15.01	24.01	Экспедит. Степаненко	АО "Промснаб"	№ 27/4.01.05 г.	= Степаненко	№ 4892/16.01.05 г.
127650	7.02	16.02	Экспедит. Степаненко	АО "Спецмебель"	№ 49/25.01.05 г.	= Степаненко	№ 2784/14.02.05 г.
и т.д. до конца страницы							

доверенности прекращается. За отпуск ценностей по аннулированным доверенностям ответственность несет поставщик, а потери от этого возмещаются в установленном порядке.

Лицо, которому выдана доверенность, обязано не позднее следующего дня после каждого случая доставки на предприятие полученных за доверенностью ценностей, независимо от того, получены ценности по доверенности полностью или частично, подать работнику предприятия, которое осуществляет выписывание и регистрацию доверенностей, документ о получении им ценностей и их сдачу на склад (амбар) или материально ответственному лицу.

Неиспользованные доверенности должны быть возвращены работнику предприятия, который осуществляет выписывание и регистрацию доверенностей, не позднее следующего дня после окончания срока действия доверенности.

Об использовании доверенности или возвращении неиспользованной доверенности в журнале регистрации доверенностей делается отметка о номерах документов (накладных, актов и т.п.) на полученные ценности или о дате возвращения доверенности. Возвращенные неиспользованные доверенности гасятся надписью **“неиспользованная”** и сохраняются на протяжении срока, установленного для сохранения первичных документов.

Лицам, которые не отчитались об использовании доверенности или не возвратили неиспользованную доверенность, срок действия которой закончился, **новая доверенность не выдается.**

Запрещается отпускать ценности в случаях:

- а) представления доверенности, выданной с нарушением установленного порядка заполнения или с незаполненными реквизитами;
- б) представления доверенности, которая имеет исправления и помарки, которые не подтверждены подписями тех же лиц, которые подписали доверенность;
- в) отсутствия у доверенного лица указанного в доверенности паспорта или другого документа, который удостоверяет доверенное лицо;
- г) окончания срока действия доверенности;
- д) получения сообщения предприятия — получателя ценностей об аннулировании доверенности.

После окончания отпуска ценностей службы, которые осуществляли их отпуск, сдают доверенность вместе с документами

на отпуск последней партии ценностей работникам, на которых возложены обязанности по ведению бухгалтерского учета.

Ответственность за соблюдение поставщиком установленного порядка отпуска по доверенности ценностей возлагается на должностные лица предприятия-поставщика, которые имеют право подписывать первичные документы на отпуск ценностей.

Ответственность за своевременное и полное оприходование полученных по выданным доверенностям ценностей возлагается на должностные лица, которым предоставлено право подписывать доверенности, а также на лицо, которому получено выписывание и регистрацию выданных, возвращенных и использованных доверенностей.

Для получения надлежащих предприятию производственных запасов в бухгалтерии поставщика, опираясь на данные из заключенных договоров купли-продажи и информации, указанной в доверенности на получение ценностей, осуществляется выписка накладных-требований на отпуск (внутреннее перемещение) материалов или товарно-транспортных накладных (при условии транспортирования грузовым автомобилем). Как в первом, так и во втором случае один экземпляр накладной-требования или товарно-транспортной накладной, заверенной подписью получателя, остается у кладовщика предприятия-поставщика, второй экземпляр заверенный подписью кладовщика предприятия-поставщика, передается получателю материальных ценностей.

Типовая форма документа “Товарно-транспортная накладная” и пример его оформления представлены в образце 2.4.

Для учета и контроля за поступлением и оприходованием материальных ценностей на предприятии применяется **“Журнал учета грузов, которые поступили” (форма № М-1).**

Записи в журнале выполняются отделом снабжения по мере поступления материальных ценностей на склад предприятия на основе товарно-транспортных документов, приходных ордеров, актов приемки материалов. В журнале также делают отметки о вопросах, связанных с поиском грузов, которые не поступили.

В графе “Примечание” записывают данные об оплате счетов, отказе от акцепта или суммы частичного акцепта и пр.

Типовая форма “Журнал учета грузов, которые поступили” представлена в образце 2.5.

Оприходование производственных запасов, которые поступили от поставщика на склад покупателя, осуществляется на

Образец 2.4

Типовая форма № 1-ТН
Утверждена приказом Минтранска. Удобрства Украшы
29.12.95 г. № 488/346

ТОВАРНО-ТРАНСПОРТНАЯ НАКЛАДНАЯ **02 ААК** **325641**
серия

"16" августа 2005 г. Автомобиль ЗИЛ-130 4575 КИТ к грузовому письму № АК 34751

Автопредприятие АО "Росток" Водитель Сапун Т.Т. Вид перевозок 24831030

Заказчик (плательщик) АО "Росток" название Сапун Т.Т. Код 00547038

Грузоотправитель АО "Промснаб" название Сапун Т.Т. Код 34405019

Грузополучатель АО "Росток" название Сапун Т.Т. Код 00547038

Пункт загрузки г. Ирпень адрес г. Киев Маршрут № _____

Переадресовка _____ название и адрес получателя груза/получателя, поименованного лица _____ Прицеп _____ Гар. № _____

Но- менк. №, код	№, позиция	Название продукции, товара (груза) или № контейнера	Един. изме- рение	Количе- ство	Цена	Сумма	С грузом следуют документы	Вид паковки	Количе- ство мест	Способ определения массы	Код груза	Класс груза	Код груза	Масса, брут- то, т								
															Способ определения массы							
28140	5	Стеклоблоки	шт.	100	8-00	800-00	8	9	10	11	12	13	14									
28135	24	Арматура	м	50	3-80	190-00																
28164	17	Блоки бетонные	шт.	20	45-00	900-00																
Всего																						

Всего отпущено на сумму Одна тысяча восемьсот девяносто грн. 00 коп. Отпущено разрешил Земститель директор = Аршии
подпись, подлинник

Указанный груз за исправни. Кол-во Кол-во
пломбой, тарой и паковкой отпечатаю мест мест

Массой брутто, т _____ для перевозки _____ слал
подпись

слал Кладовицк = Мизенко Водитель-
подпись, Ф.И.О. экспедитор Сапун

Принял водитель-
экспедитор Сапун Т.Т. Принял Кладовицк = Жук
Ф.И.О. подпись, подлинник подпись, подлинник

По доверенности № Л.А.Д. 127649
от "15" января 2005 г.

Выданным АО "Росток"
Грузом Экспедитор
получил Сапун Т.Т.
подпись, Ф.И.О.

_____ = Сапун
подпись, подлинник

Образец 2.5

АО "Росток"
предприятие, организация

Идентификационный код ЕГРПОУ **00547038**

Образец обложки

Типовая форма № М-1

Утверждена приказом Минстата Украины

21.06.1996 г. № 193

ЖУРНАЛ УЧЕТА ГРУЗОВ, КОТОРЫЕ ПОСТУПИЛИ за 1 полугодие 2005 г.

По данному образцу печатать все страницы журнала

Регистрационный номер	Дата	Поставщик	Транспортный документ		Товарный документ			Расписка о получении документа	Приходный ордер или акт о принятии груза		Запрос о поиске груза		Примечание	
			дата	номер	дата	номер	род груза		сумма, грн.	дата	номер	дата		номер
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	16.01	АО "Промснаб"	16.01	3704	16.01	4892	строй-матер.	2268-00	= Ткач	16.01	18			
2	8.02	АО "Спецмебель"	8.02	1295	8.02	9788	мебель	9000-00	= Ткач	8.02	29			
и т.д. до конца страницы														

основании сопроводительных документов: товарно-транспортная накладная, накладная-требование на отпуск (внутреннее перемещение) материалов.

При оприходовании материальных ценностей кладовщик может использовать **“Приходный ордер” (форма № М-4)**. Приходный ордер составляется в двух экземплярах материально ответственным лицом в день поступления ценностей на склад.

Графа “Номер паспорта” заполняется при оформлении хозяйственных операций относительно материальных ценностей, которые содержат драгоценные материалы и камни. Как правило, указанный документ применяется в случаях, когда доставленные по одному сопроводительному документу ценности подлежат оприходованию одновременно на нескольких складах у покупателя. Исходя из этого, на каждом складе предприятия-покупателя кладовщиком составляется “Приходный ордер” только на те ценности, которые были непосредственно им приняты. Типовая форма документа “Приходный ордер” (форма № М-4) и пример его оформления показаны в образце 2.6.

Заметим, что хранение, прием и отпуск материальных ценностей возложены на заведующих складами, которые являются непосредственно материально-ответственными лицами. К началу их работы на указанной должности администрацией предприятия должно быть обеспечено заключение с ними **“Договора о полной индивидуальной материальной ответственности”**, форма которого приведена в приложении Б1.

Так, статьей 135-1 Кодекса законов о труде Украины предусмотрено, что письменные договора о полной материальной ответственности могут быть заключены предприятием, учреждением, организацией с работниками (которые достигли восемнадцатилетнего возраста), занимающими должности или выполняющими работы, непосредственно связанные с хранением, обработкой, продажей (отпуском), перевозкой или применением в процессе производства переданных им ценностей. Перечень таких должностей и работ, а также типовой договор о полной индивидуальной материальной ответственности утверждаются в порядке, который определен Кабинетом Министров Украины.

В то же время в статье 135-2 Кодекса законов о труде Украины отмечено, что при совместном выполнении работниками отдельных видов работ, связанных с хранением, обработкой, продажей (отпуском), перевозкой или применением в процессе производства переданных им ценностей, когда невозможно

разграничить материальную ответственность каждого работника и заключить с ним договор о полной материальной ответственности, может вводиться коллективная (бригадная) материальная ответственность.

Коллективная (бригадная) материальная ответственность устанавливается собственником или уполномоченным им органом по согласованию с профсоюзным комитетом предприятия, учреждения, организации. Письменный договор о коллективной (бригадной) материальной ответственности заключается между предприятием, учреждением, организацией и всеми членами коллектива (бригады).

Перечень работ, при выполнении которых может вводиться коллективная (бригадная) материальная ответственность, условия его применения, а также типовые договоры о коллективной (бригадной) материальной ответственности разрабатываются с участием профсоюзных объединений и утверждаются Министерством труда Украины.

Типовая форма **“Договора о коллективной (бригадной) материальной ответственности”** приведена в приложении Б2.

Для оформления приема материальных ценностей, которые имеют количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов поставщика, а также при приеме материалов, которые прибыли без документов, применяется **“Акт о приемке материалов” (форма № М-7)**. После приема ценностей акты с приложением документов (товарно-транспортных накладных) передаются: один в бухгалтерию предприятия для учета перемещения (движения) материальных ценностей, а другой — в отдел снабжения или в юридический отдел для направления письма-претензии поставщику.

Необходимые дополнительные данные, которые не выделены в форме отдельными строками, записываются в разделе **“Прочие данные”**.

Акт в 2-х экземплярах составляется приемной комиссией с обязательным участием материально ответственного лица и представителя отправителя (поставщика) или представителя незаинтересованной организации.

Акт утверждается руководителем предприятия (организации) или уполномоченным лицом. Типовая форма документа “Акт о приемке материалов” (форма № М-7) и образец его оформления представлены в приложении Б3.

Следует отметить, что поступление товарно-материальных ценностей на предприятие может находить свое отображение как на балансовых, так и на внебалансовых счетах одновременно.

Так, **счет 02 “Активы на ответственном хранении”** предназначен для учета ценностей, которые временно находятся на предприятии и не являются его собственностью, принятые на комиссию, в переработку, к монтажу, в доверительное управление. Учет этих ценностей ведется по ценам, предусмотренным в договорах, приемно-передающих актах и т.п. Все товарно-материальные ценности, которые учитываются на этом счете, инвентаризируются в порядке и сроки, предусмотренные для собственных ценностей.

Внебалансовый счет 02 “Активы на ответственном хранении” имеет такие субсчета:

- 021 “Оборудование, принятое для монтажа”;
- 022 “Материалы, принятые для переработки”;
- 023 “Материальные ценности на ответственном хранении”;
- 024 “Товары, принятые на комиссию”;
- 025 “Имущество в доверительном управлении”.

На внебалансовом субсчете 021 “Оборудование, принятое для монтажа” учитываются подрядной организацией оборудование и прочие товарно-материальные ценности, которые поступили от заказчика и приняты для монтажа. Аналитический учет оборудования и прочих товарно-материальных ценностей, принятых для монтажа, ведется по заказчикам, видам товарно-материальных ценностей, отдельным объектам и агрегатам и местам их расположения. Учет затрат на монтаж этих ценностей осуществляется на счетах учета затрат производства (за исключением стоимости самих ценностей, принятых для монтажа).

На внебалансовом субсчете 022 “Материалы, принятые для переработки” ведется учет движения поступления сырья и материалов от заказчика, которые приняты для переработки (давальческое сырье) и не оплачиваются получателем, и их выбытие (в том числе в прочем материальном виде). Аналитический учет давальческого сырья ведется по заказчикам, видам сырья и материалов и за местами их хранения или переработки. Учет затрат по переработке или доработке давальческого сырья осуществляется на счетах учета затрат производства (за исключением стоимости давальческого сырья заказчика).

На внебалансовом субсчете 023 “Материальные ценности на ответственном хранении” ведется учет принятых товарно-

материальных ценностей на ответственное хранение по поводу отказа от акцепта расчетных документов поставщиков; полученных от поставщиков, но неоплаченных товарно-материальных ценностей (ТМЦ), запрещенных к расходованию до их оплаты; полученных ТМЦ сверх меры того, что указано в расходных документах поставщиков; оплаченных покупателями товарно-материальных ценностей, которые разрешены, в порядке исключения, оставлять на ответственном хранении, оформленных охраняющими расписками и не вывезенных по причинам, не зависящим от предприятия, и т.п. Аналитический учет товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, ведется по предприятиям-собственникам, по видам, сортам и местам хранения. Ценности, оставленные на ответственное хранение, должны храниться в отдельности от собственных.

На внебалансовом субсчете 024 “Товары, принятые на комиссию” учитываются полученные товары в рамках договоров комиссии (консигнации), поручительства и других гражданско-правовых договоров, которые уполномачивают предприятие осуществлять продажу товаров от лица и по доверенности другого лица без передачи права собственности на такие товары. Аналитический учет товаров, принятых на комиссию (консигнацию), ведется по видам товаров и комитентам.

На внебалансовом субсчете 025 “Имущество в доверительном управлении” учитывается имущество, которое поступило в доверительное управление, а также товарно-материальные ценности, которые поступили поверенному при выполнении поручения доверителя на основании договора поручения от третьих лиц. Аналитический учет ведется по объектам, ТМЦ, местонахождениям и собственникам.

Для учета движения материальных ценностей внутри предприятия и их отпуска подразделениям своего предприятия, которые расположены за пределами его территории, а также посторонним организациям применяется **“Накладная-требование на отпуск (внутреннее перемещение) материалов” (форма № М-11)**.

Накладная-требование выписывается в двух экземплярах и подписывается главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным.

В случае отпуска материалов подразделениям своего предприятия один экземпляр передается получателям (цеху, участку и пр.), второй — складу, который потом передается в бухгалтерию.

В случае перемещения материалов из одного подразделения в другое накладную-требование составляет материально ответственное лицо склада (цеха), которое сдает ценности. Один экземпляр служит складу (цеху), который сдает, основой для списания ценностей, а второй — складу (цеху), который принимает для оприходования. Графа 11 “Инвентарный номер” заполняется в том случае, если учет малоценных и быстроизнашивающихся предметов ведется по инвентарным номерам.

В случае отпуска материальных ценностей подразделениям своего предприятия, которые расположены за пределами его территории, или посторонним организациям накладную-требование выписывают на основе договоров, нарядов и других соответствующих документов. Первый экземпляр передают складу как основу для отпуска материалов, второй — получателю материалов. При отпуске материалов самовывозом накладную-требование, подписанную получателем, кладовщик передает в бухгалтерию для выписки расчетно-платежных документов, если материалы отпускались со последующей оплатой. Типовая форма “Накладная-требование на отпуск (внутреннее перемещение) материалов” представлена в образце 2.7.

Для учета отпуска материалов свыше установленного лимита или при замене и списании материалов со склада используется “**Акт-требование на замену (дополнительный отпуск) материалов**” (форма № М-10).

Акт-требование выписывается на один вид материалов и его многоразовый отпуск в рамках лимита в двух экземплярах: один экземпляр для получателя (цеха, участка и т.п.), второй — для склада.

Кладовщик отмечает в обоих экземплярах акта-требования дату и количество отпущенного материала, после чего определяет остаток.

В акте-требовании получателя (цеха, участка и т.п.) расписывается заведующий складом (кладовщик), в акте-требовании склада — представитель получателя (цеха, участка).

Сдача актов-требований в бухгалтерию или на обработку средствами вычислительной техники осуществляется после выдачи всего количества требуемого материала.

Сверхлимитный отпуск материалов и замена одних видов материала другими допускается только с разрешения директора предприятия (организации), главного инженера или лиц, на это

Образец 2.7

АО "Росток"
(предприятие, организация)

Типовая форма № М-11
Утверждена приказом Минстата Украины
от 21.06.96 г. № 193

Идентификационный код за ЕДРПОУ **0 0 5 4 7 0 3 8**

Код за УКУД

НАКЛАДНАЯ-ТРЕБОВАНИЕ НА ОТПУСК (ВНУТРЕННЕЕ ПЕРЕМЕЩЕНИЕ) МАТЕРИАЛОВ

Номер документа	Дата составления		Код	
9	22.01.2005 г.		вида операции	отправителя
			2	3
Основание	получателя			
9	5			

Основание **На строительство склада**

Кому **Руководителю строительной бригады Вересу А.З.**

Через кого **Кладовщика склада № 3 Жука В.И.**

Корреспондирующий счет, код ана-литического учета	Материальные ценности, наименование, сорт, размер, марка	номенклатурный номер	Единица измерения	Количество		Цена	Сумма	Инвентарный номер	Номер паспорта порта	Порядковый номер записи по складской карте	
				отправлено (надлежит отпустить, затребовано)	принято (отпущено)						
1 2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
151 01	Цемент М-500	20508	07 тонн		3	3	300-00	900-00			7
151 01	Гвозди 100 мм	20516	01 кг		20	20	7-00	140-00			20
151 01	Арматура 20 мм	20517	04 м		45	45	3-80	171-00			4
								1211-00			

Всего отпущено **три** наименований, на сумму **Одна тысяча двести одиннадцать грн. 00 коп.**
(прописью)

Отпуск разрешил = **Иваненко** Главный бухгалтер = **Петренко**

Сдал (отпустил) = **Жук** Принял (получил) = **Верес**

(прописью)

уполномоченных, и после согласования с соответствующими отделами предприятия.

Для оформления отпуска материалов, которые систематически расходуются при изготовлении продукции, а также для текущего контроля за соблюдением установленных лимитов отпуска материалов на производственные нужды и кроме того есть подтверждающим документом для списания материальных ценностей со склада, используется **“Лимитно-заборная карточка” (формы № М-8 и М-9, М-28 и М-28а)**.

Лимитно-заборные карточки выписываются отделом снабжения или плановым отделом **на одно или несколько наименований материалов** (номенклатурных номеров) в двух экземплярах. Один экземпляр к началу месяца передается в цех (участок) — потребителю материалов, второй — на склад или кладовую цеха (участка). Отпуск материалов в производство осуществляется складом при предъявлении представителем цеха своего экземпляра лимитно-заборной карточки. Кладовщик отмечает в обоих экземплярах дату и количество отпущенного материала, после чего определяет остаток лимита по каждому номенклатурному номеру материалов. **В лимитно-заборной карточке цеха (участка) расписывается кладовщик, а в лимитно-заборной карточке склада — представитель цеха (участка)**.

Для сокращения количества первичных документов там, где это целесообразно, рекомендуется оформлять отпуск материалов непосредственно в карточках складского учета. В этом случае расходные документы на отпуск материалов не оформляются, а сама операция осуществляется на основе лимитных карточек, которые выписываются в одном экземпляре и имеют характер бухгалтерских документов. Лимит отпуска можно указать и в самой карточке. Представитель цеха при получении материалов расписывается непосредственно в карточках складского учета, а в лимитно-заборной карточке расписывается кладовщик.

По лимитно-заборной карточке ведется также учет материалов, которые не были использованы в производстве (возврате). При этом другие дополнительные документы не составляются.

Сверхлимитный отпуск материалов и замена одних видов материалов другими допускается только с разрешения руководителя предприятия (организации), главного инженера или уполномоченных лиц. **При этом выписывается акт-требование (форма № М-10)**.

Изменение лимита осуществляется теми же лицами, которым предоставлено право его установления.

Отпуск материальных ценностей осуществляется из тех складов, которые обозначены в лимитно-заборной карточке. Кладовщик отмечает в лимитно-заборной карточке дату и количество отпущенного материала, после чего определяет остаток лимита по каждому номенклатурному номеру материалов. Передача со склада лимитно-заборных карточек в бухгалтерию осуществляется после использования лимита.

Бланк лимитно-заборной карточки с частичным заполнением реквизитов может быть составлен с помощью средств вычислительной техники.

Лимитно-заборная карточка предназначена:

Форма № М-8 — для многоразового отпуска одного номенклатурного номера материалов на один месяц.

Форма № М-9 — для четырехразового отпуска лимитированных материалов, которые относятся на один вид затрат (заказ на один месяц и на разнообразные виды затрат (заказов). В последнем случае заполняется графа “Корреспондирующий счет”. Типовая форма документа “Лимитно-заборная карточка” (форма № М-9) и пример ее заполнения представлены в образце 2.8.

Форма № М-28 используется для отпуска материалов на строительные объекты на протяжении всего периода строительства и находится у исполнителя работ. **Одновременно составляется ежемесячная лимитно-заборная карточка по форме № М-28а**, которая находится на складе. При отпуске материалов со склада кладовщик расписывается в лимитно-заборной карточке формы № М-28, а получатель — в лимитно-заборной карточке формы № М-28а.

Оформленные лимитно-заборные карточки вместе с первичными документами прилагаются к материальному отчету и сдаются кладовщиком и исполнителем работ в бухгалтерию. В бухгалтерии в соответствии с отчетом склада проверяется правильность списания материалов на производство по каждому объекту и участку в целом и одновременно определяются данные о расходах материалов в лимитно-заборной карточке формы № М-28 с начала строительства каждого объекта. Лимитно-заборные карточки с незаконченных (которые переходят на следующий месяц) объектов возвращаются исполнителю работ.

По факту оприходования или выдачи со склада товарно-материальных ценностей кладовщик, используя информацию,

Образец 2.8

АО "Росток"

предприятие, организация

Идентификационный код за Е ГРПОУ

0 0 5 4 7 0 3 8

Типовая форма № М-9
Утверждена приказом Министрата Украины
от 21.06.1996 г. № 193

Код за УКУД

ЛИМИТНО - ЗАБОРНАЯ КАРТОЧКА

№ п/п	Корреспондирующий счет, суб-аналитический счет учета	Материальные ценности	Единица измерения	Лит-мит	Отпущено										Возвращение	Всего отпущено	Корреспондирующий счет			
					Номер документа		Месяц, год		Код отправителя		Код получателя		Корреспондирующий счет, субсчет	код аналитического учета						
					23	3, 2005	2	3	5	151	01									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
1	151	02	Газоли	10	кз	30	10	20	5	15	—	—	—	—	—	—	30	7-00	210-00	
2	151	02	Арматура	100	м	100	30	70	20	50	40	10	10	30	—	—	100	3-80	380-00	
							4	—	18	—	28	—	—	—	—	—	—	—	—	
<p>Всего записей по лимитно -заборной карточке Начальник отдела, который установил лимит</p> <p>Начальник подразделения, который получил материальные ценности</p> <p>Заведующий складом</p>																				
																	= Жук			
																	= Жук			

указанную в первичных документах, осуществляет записи в **карточках складского учета**.

Документ **“Карточка складского учета материалов” (форма № М-12)** применяется для учета движения материалов на складе по каждому сорту, виду и размеру, заполняется на каждый номенклатурный номер материала и ведется материально ответственным лицом (кладовщиком, зав. складом). Записи в карточке выполняются на основании первичных приходно-расходных документов в день, когда происходит операция. Типовая форма документа “Карточка складского учета материалов” представлена в образце 2.9.

С целью ускорения поиска тех или иных запасов на складе в карточках складского учета отмечаются также номера стеллажа и ячейки (координаты места хранения). Наряду этим для характеристики материалов каждого номенклатурного номера, которые находятся в местах хранения, используют **“Материальный ярлык” (форма № М-16)**. Бланк ярлыка заполняется зав. складом на каждый номенклатурный номер материальных ценностей. Заполненный всеми необходимыми данными ярлык прикрепляется к месту хранения материальных ценностей и служит для них паспортом.

Типовая форма документа “Материальный ярлык” представлена в образце 2.10.

Для контроля за отклонением фактического остатка материалов от установленных норм запаса и для контроля остатков материалов, которые находятся без движения, используется **“Сигнальная справка об отклонении фактического остатка материалов от установленных норм запаса” (форма № М-18)**.

Справка составляется в одном экземпляре заведующим складом (кладовщиком), который должен своевременно сообщить в отдел снабжения об отклонении фактического остатка материалов от установленной нормы запаса и об остатках материалов, которые находятся без движения.

Справка заполняется на основании данных складского учета материалов. Критерий для включения данных в справку устанавливает отдел материально-технического снабжения предприятия (организации).

После окончания каждого месяца со склада в бухгалтерию предприятия подается **“Отчет о движении материальных ценностей”** (образец 2.11), в котором обобщаются данные всех

Образец 2.9

АО "Росток"

предприятие, организация

Типовая форма № М-12

Утверждена приказом
Минстата Украины
от 21.06.1996 г. № 193

Идентификационный код по ЕГРПОУ **00547038** Код по УКУД

КАРТОЧКА № 117 СКЛАДСКОГО УЧЕТА МАТЕРИАЛОВ

Склад	Место хранения		Марка	Сорт	Профиль	Размер	Номенклатурный номер	Единица измер.		Цена	Норма запаса
	стеллаж	ячейка						код	наименование		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
3	8	—	Ст-20	—	—	Ø 20 мм	20517	04	м	3-80	100

Наименование материала				Драгоценный металл				Номер ряд. в ф. № 2-ДМ, прил. к ф.ф. № 2-ДМ и № 4-ДМ
				наименование	вид	масса, г	номер паспорта	
Арматура металлическая				13	14	15	16	17
Дата записи	Номер документа	Номер по порядку	От кого получено или кому отпущено	Приход	Расход	Остаток	Контроль (подпись, дата)	
18	19	20	21	22	23	24	25	
						300		
15.12.04	3708	1	Завод ЖБК № 4	400	—	700		
20.12.04	154	2	Цех № 2	—	250	450		
28.12.04	162	3	Цех № 1	—	170	280	= Жук 28.12.04	
16.01.05	18	4	АО "Промснаб"	50	—	330		
22.01.05	9	5	Вересу А.З.	—	45	285		
31.01.05	23	6	Артемку П.В.	—	100	185	= Жук 31.01.05	
			и т.д.					

Образец 2.10**АО “Росток”**

предприятие, организация

Типовая форма № М-16Утверждена приказом
Минстата Украины
от 21.06.1996 г. № 193Идентификационный
код за ЕГРПОУ**00547038**Код по
УКУД

--

20517

Номенклатурный номер

Материальный ярлык**Арматура металлическая**

название материала

Марка (тип)	Размер	Сорт
Ст-20	Ø 20 мм	
Единица измерения	Норма запаса	
м	100	

первичных документов, которые стали основанием как для поступления, так и выбытия производственных запасов за указанный период.

В отчете в разрезе всех товарно-материальных ценностей отмечается информация об их наличии на начало периода, поступление, выбытие и остаток на конец периода.

Учитывая потребности бухгалтерских работников, отчет может быть детализирован, в частности в разрезе источников поступления производственных запасов, а также объектов их расходования.

Материально-ответственные лица могут составлять отчеты или только с использованием натуральных измерителей, или натуральных и денежных одновременно.

Образец 2.11

АО "Росток"

предприятие, организация

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ

по складу № 3

за *апрель* 200 *5* г.

Операции	20516		20517		20522		и т.д.		Всего
	Гвозди 100 мм	Арматура металлическая Ø 20 мм	Блоки бетонные	кол-во	сумма, грн.	кол-во	сумма, грн.	кол-во	
Сальдо на <i>1 апреля</i>	320	2240,00	100	380,00	17	765,00	—	—	15000,00
Поступило	—	—	250	950,00	300	13500,00	—	—	47200,00
от поставщиков	—	—	—	—	—	—	—	—	4500,00
из собственного производства	150	1050,00	—	—	—	—	—	—	—
и т.д.	—	—	—	—	—	—	—	—	—
Вместе поступило	150	1050,00	250	950,00	300	13500,00	—	—	51700,00
Израсходовано	—	—	—	—	—	—	—	—	—
на цех № 1	20	140,00	45	171,00	—	—	—	—	3000,00
на цех № 2	30	210,00	—	—	—	—	—	—	2375,00
на строительство склада	25	175,00	100	380,00	200	9000,00	—	—	18900,00
и т.д.	—	—	—	—	—	—	—	—	—
Всего израсходовано	75	525,00	145	551,00	200	9000,00	—	—	24275,00
Сальдо на <i>1 мая</i>	395	2765,00	205	779,00	117	5265,00	—	—	42425,00

Подпись материально-ответственного лица

= **Жук**

Заметим, что “Отчет о движении материальных ценностей” составляется в двух экземплярах. **Первый** экземпляр с подписью кладовщика и приложенными к нему документами поступления и выбытия материальных ценностей передается в бухгалтерию, а **второй** с подписью бухгалтера, который отвечает за учет материалов, возвращается заведующему складом и является подтверждением сдачи им отчета.

Учитывая то, что на предприятии может оказаться в наличии большое количество товарно-материальных ценностей, а как следствие и отчет будет очень громоздким, на многих предприятиях в отчет по складу включаются только те запасы, по которым было движение. С помощью этого удастся значительно уменьшить объемы лишней информации и ускорить работу учетных работников.

Вместе с отчетом о движении материальных ценностей со склада предприятия в бухгалтерию может подаваться “**Реестр приема-сдачи документов**” (форма № М-13), который применяется для регистрации приходно-расходных документов, которые сдаются к бухгалтерии. Реестр составляется в одном экземпляре материально-ответственным лицом и сдается в бухгалтерию предприятия (организации) вместе с первичными документами и необходимыми приложениями.

В строительных организациях при условии, когда материально-ответственным лицом является начальник участка (исполнитель работ) для отчета перед бухгалтерией применяется “**Материальный отчет**” (форма № М-19).

Материальный отчет составляется материально ответственными лицами только в количественном выражении и в одном экземпляре и подается в бухгалтерию по окончании месяца. Расценка поступления и использования материалов проводится бухгалтерией непосредственно в материальном отчете.

В материальные отчеты, как правило, должны включаться все материалы, которые были и есть в наличии на складе (в амбаре), независимо от того было или не было движения этих материалов за отчетный месяц.

Вместе с материальным отчетом в бухгалтерию подаются все первичные документы на приход и расход материалов с указанием количества документов и их номеров отдельно за приходом и расходом.

Исходя из данных отчета о движении материальных ценностей или материального отчета, бухгалтер осуществляет записи о

Образец 2.12

АО «Росток»

предприятие, организация

ОБОРОТНАЯ ВЕДОМОСТЬ ПО ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫМ СЧЕТАМ
за 2005 год.

№ п/п	Но-менклатурный номер	Наименование	Единица измерения	Цена за единицу	Остаток на 1.04.		Оборот за апрель				Остаток на 1.05.	
					кол-во	сумма, грн.	прибыль кол-во	сумма, грн.	расход кол-во	сумма, грн.	кол-во	сумма, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	20508	Цемент М-500	т	300,00	10	3000,00	7	2100,00	12	3600,00	5	1500,00
2	20511	Стеклоблоки	шт.	8,00	20	160,00	100	800,00	-	-	120	960,00
3	20516	Гвозди 100 мм	кг	7,00	320	2240,00	150	1050,00	75	525,00	395	2765,00
4	20517	Арматура металлическая Ø 20 мм	м	3,80	100	380,00	250	950,00	145	551,00	205	779,00
5	20522	Блоки бетонные и т.д.	шт.	45,00	17	765,00	300	13500,00	200	9000,00	117	5265,00
		Всего	-	-	-	15000,00	-	51700,00	-	24275,00	-	42425,00

поступлении, выбытии и остатках товарно-материальных запасов за отдельный месяц в регистр синтетического и аналитического учета **“Оборотная ведомость по товарно-материальным счетам”** (образец 2.12), или ведомость 2-М (см. прил. А2).

После сопоставления отчета кладовщика с данными производственных отчетов подразделений предприятия, а также с данными расчетов с поставщиками, информация о поступлении и расходовании производственных запасов находит свое отображение при журнально-ордерной форме учета в журналах-ордерах № 3 и № 5, а при упрощенной форме учета — в Ведомостях 2-М, 3-М (раздел I), 5-М (раздел II) (см. прил. А).

На предприятиях (в организациях), которые учитывают материалы по оперативно-бухгалтерскому методу, ведется **“Ведомость учета остатков материалов на складе” (форма № М-14)**. Ведомость учета остатков заполняют по данным карточек складского учета, проверенных бухгалтерией. Достоверность перенесения остатков в ведомости подтверждается подписью проверяющего лица.

Особенности учета животных на выращивании и откорме

Рассматривая вопрос учета наличия и движения производственных запасов, особое внимание следует уделить учету животных на выращивании и откорме, документальное оформление операций с которыми имеет некоторые особенности.

Для начала отметим, что в процессе содержания животных на выращивании и откорме как, в частности, в разрезе конкретных групп животных, так и их возрастных группах, постоянно происходят изменения. Количество животных может увеличиваться вследствие получения приплода, покупки животных и пр., а также уменьшаться в результате выбраковки, продажи, падежа и т.п.

Особое значение при организации учета животных следует уделять учету приплода. Так, документ, с помощью которого осуществляется оприходование приплода животных, является **“Акт на оприходование приплода животных”**. Акт составляется в двух экземплярах работниками фермы с участием зоотехника и ветеринарного врача.

В специализированных хозяйствах по содержанию зверей при получении приплода составляется **“Накопительный акт на оприходование приплода зверей”**.

Переведение животных из одной возрастной группы в другую оформляется с помощью документа **“Акт на переведение животных из группы в группу”**. Выбраковка животных из основного стада (которые учитываются на счете 10 “Основные средства”) и переведение их на откорм осуществляется с помощью документа **“Акт на выбраковку животных из основного стада”**.

Оприходование на ферму приобретенных хозяйством животных со стороны осуществляется на основании документа **“Товарно-транспортная накладная”**, которая сопровождает груз, а при условии покупки племенных животных к указанному документу поставщиком прилагается также **“Племенное свидетельство”**.

В свою очередь, выбытие животных из фермы в результате забоя, падежа или вынужденной прирезки оформляют с помощью документа **“Акт на выбытие животных и птицы (забой, прирезка, падеж)”**, который, как и все другие вышеуказанные документы по учету движения животных, оформляется в двух экземплярах с обязательным участием зоотехническо-ветеринарных работников.

На основании данных из первичных документов, которые удостоверяют или поступление, или выбытие животных по конкретной ферме, осуществляются записи в **“Книге учета движения скота и птицы”**.

Для обобщенного отображения изменений, которые состоялись на протяжении календарного месяца, руководитель структурного подразделения (фермы) подает в бухгалтерию хозяйства **“Отчет о движении скота и птицы”**, к которому прилагаются все первичные документы, с помощью которых были зафиксированы те или иные изменения в количественном составе животных и птицы.

На основании обобщенного отчета в бухгалтерии делаются необходимые отметки в **“Ведомость аналитического учета животных”**, которая открывается отдельно на каждую группу животных.

Обобщенная информация из ведомостей аналитического учета животных находит свое отображение при журнально-ордерной форме учета в журналах-ордерах № 4 и № 5, а при упрощенной форме бухгалтерского учета — в Ведомости 2-М (см. прил. А2).

Особенности учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов

Расматривая вопрос учета наличия и движения производственных запасов, особое внимание следует уделить малоценным быстроизнашивающимся предметам, учет которых имеет некоторые особенности.

На выполнение мероприятий по реализации Государственной программы перехода Украины на международную систему учета и статистики Министерством статистики Украины от 22.05.1996 г. был выдан приказ № 145 “Об утверждении типовых форм первичных учетных документов по учету малоценных и быстроизнашивающихся предметов”, которым предусмотрено внедрение в практику учета с 1.07.1996 г. следующих форм первичных учетных документов:

- МБ-1** “Ведомость на пополнение (изъятие) постоянного запаса инструментов (устройств)”;
- МБ-2** “Карточка учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов”;
- МБ-3** “Заказ на ремонт или затачивание инструментов (устройств)”;
- МБ-4** “Акт выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов”;
- МБ-5** “Акт списания инструментов (устройств) и обмен их на пригодные”;
- МБ-6** “Личная карточка № _____ учета спецодежды, спецобуви и защитных средств”;
- МБ-7** “Ведомость учета выдачи (возвращения) спецодежды, спецобуви и защитных средств”;
- МБ-8** “Акт списания малоценных и быстроизнашивающихся предметов”.

Для учета изменения запаса инструментов (устройств) в раздаточных кладовых на тех предприятиях, где учет ведется по принципу установления постоянного оборотного (обменного) фонда, применяется “**Ведомость на пополнение (изъятие) постоянного запаса инструментов (устройств)**” (форма № МБ-1). Ведомость составляется в двух экземплярах начальником цеха вместе с начальником инструментального или планового отдела при необходимости изменения нормы постоянного запаса инструментов (устройств). Один экземпляр ведомости находится в инструментальном отделе, второй — в цехе.

На основании данных ведомости вносятся изменения в карточку складского учета материалов (типовая форма № М-12) инструментально-раздаточной кладовой.

Выдача со склада предприятия его работникам и руководителям структурных подразделений малоценных быстроизнашивающихся предметов может осуществляться на основании документов. “Накладная-требование на отпуск (внутреннее перемещение) материалов” или “Лимитно-заборная карточка” (см. образцы 2.7 и 2.8).

Для учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов, выданных под расписку рабочему или бригадиру (для бригады) из раздаточной кладовой цеха для продолжительного пользования, применяется **форма № МБ-2 “Карточка учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов”** (образец 2.13).

Карточка заполняется в одном экземпляре кладовщиком на каждого рабочего, который получил эти предметы.

Для учета инструментов (устройств), выданных рабочему из кладовой цеха для краткосрочного пользования, применяется **инструментальная марка**, которая при сдаче инструментов кладовщику возвращается рабочему.

На каждую инструментальную марку, в которой указывается номер инструментальной раздаточной кладовой, номер цеха, табельный номер рабочего, кладовщик выдает только один инструмент.

Специализированной формой документа, с помощью которого осуществляется выдача спецодежды, спецобуви и защитных средств работникам предприятий в индивидуальное пользование по установленным нормам есть **“Ведомость учета выдачи (возвращения) спецодежды, спецобуви и защитных средств” (форма № МБ-7)**.

Ведомость заполняется в двух экземплярах кладовщиком цеха (отдела, участка) отдельно на выдачу и на возвращение спецодежды, спецобуви и защитных средств и оформляется соответствующими подписями. Один экземпляр передается в бухгалтерию, другой остается у кладовщика цеха (отдела, участка).

По этой форме ведется учет принятых от рабочих спецодежды, спецобуви на стирку, дезинфекцию, ремонт и на летнее хранение.

Типовая форма документа “Ведомость учета выдачи (возвращения) спецодежды, спецобуви и защитных средств” представлена в образце 2.14.

Для учета спецодежды, спецобуви и защитных средств, которые выдаются рабочим предприятия в индивидуальное пользование,

Образец 2.14

АО "Росток"

предприятие, организация

Типовая форма № М Б-7
Утверждена приказом Минстата Украины
от 22.05.1996 г. № 145

Идентификационный код по Е ГРПОУ | 0 0 5 4 7 0 3 8

Код по УКУД

ВЕДОМОСТЬ УЧЕТА ВЫДАЧИ (ВОЗВРАЩЕНИЯ) СПЕЦОДЕЖДЫ, СПЕЦОБУВИ И ЗАЩИТНЫХ СРЕДСТВ

Номер документа	Месяц, год	Код вида операции	Цех, отдел, участок
4	2/2005		1

№ п/п	Фамилия, имя, отчество	Табельный номер	Спецодежда, спецобувь и защитные средства		Единица измерения	Количество	Дата поступления в эксплуатацию	Срок службы	Подпись в получении (сладче)	
			наименование	номенклатурный номер						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Крикун П.С.	42017	Костюм брезентовый	22308	01	шт.	5.02.05	12 мес.	Крикун	
2	Шатрук А.О.	42048	Рукавицы брезентовые	22302	04	пара	5.02.05	1 мес.	Шатрук	
3	Астанов П.А.	41010	Куртка хлопчатобумажная	22311	01	шт.	7.02.05	12 мес.	Астанов	
4	Калина С.З.	40205	Ботинки кожаные	22405	04	пара	8.02.05	12 мес.	Калина	
5	Ямпонец М.М.	40302	Сапоги резиновые	22510	04	пара	8.02.05	12 мес.	Ямпонец	
6	Ткаченко А.М.	40311	Рукавицы комбинированные	22303	04	пара	15.02.05	2 мес.	Ткаченко	
	и т.д.									

Материально ответственное лицо

= Жук

по установленным нормам применяется также **“Личная карточка учета спецодежды, спецобуви и защитных средств” (форма № МБ-6)**. Карточка ведется в одном экземпляре и хранится у кладовщика цеха (участка). Типовая форма документа представлена в приложении Б4.

В случае потери взятых предметов спецодежды, спецобуви или защитных средств в личной карточке по форме № МБ-6 в строке утерянного предмета в разделе “Возвращено” делается запись: “Акт выбытия № _____ и дата”.

Очередная спецодежда, спецобувь и защитные средства коллективного пользования, выданные рабочим и служащим только на время выполнения тех работ, на которые они предусмотрены, должны находиться в кладовых и выдаваться под ответственность мастеров и других рабочих, перечень которых утверждает-ся руководителем предприятия.

Очередная спецодежда, спецобувь и защитные средства записываются на отдельные карточки с пометкой “Очередная”.

При автоматизированной обработке данных по учету малоценных и быстроизнашивающихся предметов личная карточка не ведется.

Для учета инструментов (устройств), переданных на затачивание или ремонт, применяется **(форма № МБ-3) “Заказ на ремонт или затачивание инструментов (устройств)”**, которая используется на тех предприятиях, где затачивание и ремонт инструментов (устройств) проводится в централизованном порядке. Заказ выписывается в двух экземплярах кладовщиком раздаточной кладовой. Один экземпляр остается у кладовщика с распиской исполнителя, другой передается вместе с инструментом в цех исполнения (заточную мастерскую). После затачивания или ремонта инструмента (устройства) кладовщик делает отметку в своем экземпляре о возвращении инструмента (устройства) и расписывается в экземпляре цеха-исполнителя.

Для оформления поломки и потери инструментов (устройств) и других малоценных и быстроизнашивающихся предметов применяется **(форма № МБ-4) “Акт выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов”** (см. приложение Б5).

Этот документ составляется в одном экземпляре мастером и начальником цеха (участка) на одного или нескольких рабочих.

При поломке, порче и потере малоценных и быстроизнашивающихся предметов по вине рабочего акт составляется в двух экземплярах. Один экземпляр остается в цехе (на участке),

а второй направляется в расчетную часть бухгалтерии для удержания в установленном порядке из рабочего стоимости пологоманного, испорченного или утраченного предмета.

При предъявлении рабочим акта выбытия ему вместо непригодного или утраченного предмета выдается пригодный и записывается в карточку учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов (форма № МБ-2). Акты выбытия потом прилагаются к актам списания (формы № МБ-5 и МБ-8).

Для оформления списания инструментов (устройств), которые пришли в негодность, и обмена их на пригодные на тех предприятиях, где учет осуществляется по методу обменного (оборотного) фонда, применяется **“Акт списания инструментов (устройств) и обмен их на пригодные” (форма № МБ-5)**, который составляется в одном экземпляре комиссией цеха на основании разовых актов выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов (форма № МБ-4). Непригодный инструмент по акту сдается в кладовую для утиля. Акт визируется начальником инструментального или планового отдела и передается в центральный инструментальный склад (ЦИС), который выдает цеху инструменты (устройства) того же наименования, марки и размера по акту без выписки требований и лимитных карточек. После выдачи складом инструментов (устройств) акт передается в бухгалтерию, где в соответствии с этим актом проводится списание инструментов (устройств) со склада без отображения их движения по раздаточных кладовых цехов. Выданный складом инструмент (устройство) в порядке обмена по актам в карточке учета раздаточных кладовых не отображается.

Для оформления списания морально устаревших, изношенных и непригодных для дальнейшего использования инструментов (устройств), спецодежды, спецобуви, защитных средств после окончания срока ношения, других малоценных и быстроизнашивающихся предметов и сдачи их в кладовую для утиля применяется **форма № МБ-8 “Акт списания малоценных и быстроизнашивающихся предметов”** (см. образец 2.15). Акт составляется в одном экземпляре комиссией на основании разовых актов выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов (форма № МБ-4). После сдачи списанных предметов на склад для утиля акт с распиской кладовщика сдается в бухгалтерию.

На разные виды малоценных и быстроизнашивающихся предметов акты на списание составляются отдельно.

Образец 2.15

АО «Росток»
(предприятие, организация)

Типовая форма № МБ-8

Утверждено приказом Министрата Украины
от 22.05.96 г. № 145

Идентификационный код
за ЄДРПОУ

Код за УКУД

Утверждаю:

Директор

(должность)

= **Иваненко** **Иваненко В.М.**

« 23 » апреля 200 5 Г.

АКТ

СПИСАНИЯ МАЛОЦЕННЫХ И БЫСТРОИЗНАШИВАЮЩИХСЯ ПРЕДМЕТОВ

Комиссия, которая назначена приказом от « 4 » января 200 5 г. № 1, рассмотрела принятые по « ___ » 200 ___ г. малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, которые находились в эксплуатации, и признала их непригодными, которые принадлежат к сдаче в лом.

Номер документа	Дата составления	Код вида операции	Цех, отдел, участок	Кладовая	Корреспондирующий счет					
					счет, субсчет	код аналитического учета				
17	22.04.05		2		235	ремонтная мастерская				
наименование	наименование	инвентарный номер	Единица измерения	Количество	Дата поступления	Цена	Срок службы	Причина списания	Номер паспорта	
1		2	код наименование	шт.	6	8	9	10	11	12
1. Электрическая розетка	20508	3	шт.	1	7	3-00	3-00			установлено
2. Порошок «Лотос»	20909	4	шт.	9		1-75	15-75			выдано
3. Ведро оцинкованное, 12 л	20405	5	шт.	1		9-58	9-58			выдано
И т.д.										
Всего							699-18			

Продолжение образца 2.15

Оборотная сторона формы № МБ-8

Предмет наименование	номенклатурный номер	инвентарный номер	Единица измерения		Количество	Дата поступления	Цена	Сума	Срок службы	Причина списания	Номер паспорта
			код	наименование							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
21.Замок навесной	20507			<i>шт.</i>	1		9-17	9-17		установлено	
22.Мыло хозяйственное	20911			<i>шт.</i>	1		0-58	0-58		выдано	
31.Рукавицы спец.	20105			<i>шт.</i>	8		1-35	10-80		выдано	
Всего								347-33			
Всего								1046-51			

Общее количество предметов проп.исыо **Тридцать один**

Номера и даты актов выбытия

На сумму одна тысяча сорок шесть грн. 51 коп.

Перечисленные в этом акте предметы в присутствии комиссии превращены в лом, который подлежит оприходованию.

наименование	Лом	Единица измерения		Количество	Цена	Сума	Порядковый номер по складской карточке
		код	наименование				
1	2	3	4	5	6	7	8

Лом, который не подлежит учету, уничтожен.

Председатель комиссии

Зам. директора
(должность)

= Щир
(подпись)

Щир А.П.
(Ф.И.О.)

Члены комиссии:

бухгалтер
(должность)

= Петренко
(подпись)

Петренко М.П.
(Ф.И.О.)

руководитель цеха № 1
(должность)

= Тимчук
(подпись)

Тимчук Г.А.
(Ф.И.О.)

инженер
(должность)

= Майстренко
(подпись)

Майстренко М.З.
(Ф.И.О.)

Лом по накладной № _____ слан.

« **23** » **апреля** 200 **5** г.

Особенности учета бланков строгой отчетности

Раскрывая вопрос учета наличия и движения производственных запасов, следует отдельно остановиться на организации учета бланков строгой отчетности, которая имеет некоторые особенности.

На выполнение мероприятий по реализации Государственной программы перехода Украины на международную систему учета и статистики Министерством статистики Украины от 11.03.1996 г. был выдан приказ № 67 “Об утверждении типовых форм первичного учета бланков строгой отчетности”, которым предусмотрено внедрение в практику учета с марта 1996 года следующих форм первичных учетных документов:

СО-1 “Приходно-расходная накладная № __ на бланки строгой отчетности”;

СО-2 “Приходно-расходная книга по учету бланков строгой отчетности”;

СО-3 “Акт списания использованных бланков строгой отчетности”;

СО-4 “Акт проверки наличия бланков строгой отчетности”;

СО-5 “Карточка-справка по выданным и использованным бланкам строгой отчетности”.

Для оформления поступления на склад и отпуска со склада бланков строгой отчетности используется **“Приходно-расходная накладная на бланки строгой отчетности” (форма № СО-1)**. Типовая форма документа представлена в образце 2.16.

Поступление приобретенных бланков строгой отчетности на предприятие отображается по дебету счета 20 “Производственные запасы” и кредита, в зависимости от обстоятельств, счетов 372 “Расчеты с подотчетными лицами”, 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”. Вместе с тем на внебалансовый счет 08 “Бланки строгого учета” зачисляется стоимость приобретенных бланков.

На счете 08 “Бланки строгого учета” ведется учет наличия и движения бланков строгого учета и строгой отчетности, в частности документов, которые удостоверяют лицо, событие, право, образование, трудовой стаж и т.п. (свидетельства, удостоверения, трудовая книжка, диплом об образовании и пр.); проездных документов (билеты на проезд, абонементные талоны, документы на перевозку грузов и пр.); доверенностей на получение ценностей и др.

Образец 2.16

АО "Бланкздат"

предприятие (организация) – грузоотправитель

Типовая форма № СО-1
Утверждена приказом Минстата Украины
от 11.03.1996 г. № 67

Идентификационный код по ЕГРПОУ **0 0 4 3 5 0 1 4**

Код по УКУД

АО "Росток"

предприятие (организация) – грузополучатель

Идентификационный код по ЕГРПОУ **0 0 5 4 7 0 3 8**

ПРИХОДНО-РАСХОДНАЯ НАКЛАДНАЯ № 9

на бланки строгой отчетности "11" января 20 05 г.

Кому отпущено экспедитору Степаненко Т.Т. Через кого Архипченко О.С.

По доверенности № КМТ № 270010 от "9" января 20 05 г.

№ п/п	Наименование бланков	Выдано			Получено		
		количество книжек	серия бланков	№№ бланков с № по №	количество книжек	серия бланков	№№ бланков с № по №
1	Доверенность	–	ЛАД	127651 127850			
2	Товарно-транспортная накладная	–	СТ	34501 34700			
3	Путевой лист грузового автомобиля	–	МП	983401 983900			
	и т.д.						

Отпуск разрешил бухгалтер = Чипорук

Отпустил = Архипченко Получил = Степаненко

Перечень документов, которые относятся к бланкам строгого учета и строгой отчетности, порядок их хранения и использования устанавливаются соответствующими нормативно-правовыми актами.

Увеличение остатка счета 08 “Бланки строгого учета” происходит при поступлении (взятии на учет) бланков строгого учета, **уменьшение** — после использования или списания как непригодных или таких, которых нет в наличии.

Аналитический учет ведется по каждому бланку и местам их хранения.

Для ведения учета бланков строгой отчетности на складе всеми предприятиями, организациями и учреждениями применяется **форма № СО-2 “Приходно-расходная книга по учету бланков строгой отчетности”** (см. образец 2.17). Она должна быть пронумерована, прошнурована и скреплена сургучной печатью и подписями руководителя предприятия (организации) и главного бухгалтера.

Для ведения учета отдельных видов бланков строгой отчетности в книге выделяется одна или несколько страниц.

Для списания использованных бланков строгой отчетности подотчета материально-ответственных лиц применяется **“Акт списания использованных бланков строгой отчетности” (форма № СО-3)**, который составляется специально созданной комиссией. Типовая форма акта представлена в образце 2.18.

Списание бланков строгой отчетности находит свое отражение по дебету счетов 92 “Административные затраты” или 93 “Затраты на сбыт” и кредита счета 20 “Производственные запасы”. Наряду с этим проводится их списание с внебалансового счета 08 “Бланки строгого учета”.

Для проверки фактического наличия бланков строгой отчетности при поступлении на склад от поставщика применяется **“Акт проверки наличия бланков строгой отчетности”** (форма № СО-4).

При выявлении недостатка бланков во время их приема на склад специально созданной комиссией составляется акт в двух экземплярах, в котором указывается количество отсутствующих в наличии книжек, их серии и номера бланков. Один экземпляр акта направляется поставщику для выявления причин расхождения и принятия мер.

Для ведения аналитического учета по выданным и использованным бланкам строгой отчетности применяется **“Карточка-**

Образец 2.17

АО “Росток”
предприятие, организация

Типовая форма № СО-2

Утверждена приказом
Минстата Украины
от 11.03.1996 г. № 67

Идентификационный код по
ЕГРПОУ

00547038

Код по УКУД

ПРИХОДНО-РАСХОДНАЯ КНИГА ПО УЧЕТУ БЛАНКОВ СТРОГОЙ ОТЧЕТНОСТИ

за 200 5 г.

Наименование бланков Доверенность

Дата	От кого получено и кому выдано	Основание (наимено- вание до- кумента, № и дата)	Приход		Расход	
			количес- тво книжек	серии и № бланков	количе- ство книжек	серии и № бланков
11.01	<i>Бланкиздат</i>	9	–	<i>ЛАД 127651- 127850</i>		
16.01	<i>Бухгалтер Сазонова</i>	4			–	<i>ЛАД 127651- 127700</i>
25.04	<i>Бухгалтер Черниш</i>	17			–	<i>РЯД 127701- 127750</i>

справка по выданным и использованным бланкам строгой отчетности” (форма № СО-5), которая открывается на каждое материально-подотчетное лицо, осуществляющее учет бланков строгой отчетности, на каждый вид бланков отдельно.

Основанием для ведения карточки-справки служат первичные документы: приходно-расходные накладные, акты проверки наличия бланков и акты списания использованных бланков строгой отчетности.

Образец 2.18

АО "Росток"

предприятие, организация

Типовая форма № СО-3
Утверждена приказом Минстата Украины
от 11.03.1996 г. № 67

Идентификационный код по ЕГРПОУ **0 0 5 4 7 0 3 8**

Код по УКУД

УТВЕРЖДАЮ

Руководитель предприятия (организации)

"28" февраля 2005 г.

= **Иваненко**

АКТ СПИСАНИЯ ИСПОЛЬЗОВАННЫХ БЛАНКОВ СТРОГОЙ ОТЧЕТНОСТИ "28" февраля 2005 г.

Проведена проверка использованных бланков строгой отчетности материально-ответственным лицом
Сазонова Людмила Степановна, бухгалтер
фамилия, имя, отчество, должность

№ п/п	Наименование использованных бланков	Количество в книжеч	Серия бланков	№№ бланков		Наименование использованных бланков	Количество книжеч	Серия бланков	№№ бланков	
				с №	по №				с №	по №
1	Доверенность	—	ЛАД	12661	12680				_____	
2	Товарно-транспортная накладная	—	СТ	34564	34610				_____	
3	Путевой лист грузового автомобиля	—	МП	983470	983900				_____	
	и т.д.									

Проверкой установлено **количество использованных бланков за февраль** месяц **2005 г.**

Всего использовано и подлежит списанию **Четыреста девяносто восемь бланков на сумму 45 грн. 00 коп.**

Члены комиссии

Тимчук Г.А.

фамилия, и. о.

руководитель цеха № 1

должность

Петренко М.П.

фамилия, и. о.

бухгалтер

должность

= **Тимчук**

подпись

= **Петренко**

подпись

* * *

Следует отметить, что на счетах по учету производственных запасов, кроме непосредственно имеющихся запасов, можно на одном из субсчетов осуществлять также учет транспортно-заготовительных расходов.

Пример распределения транспортно-заготовительных расходов на предприятиях, которые применяют отдельный субсчет учета транспортно-заготовительных затрат, представлен в табл. 2.1.

Таблица 2.1

Распределение транспортно-заготовительных расходов на предприятиях, которые применяют отдельный субсчет учета транспортно-заготовительных расходов

Содержание	Стоимость запасов, тыс. грн (счета 20, 22)	Транспортно-заготовительные расходы, тыс. грн (отдельный субсчет)
1. Остаток на начало месяца	250	55
2. Поступило за месяц	400	80
3. Выбыло за месяц (потрачено, реализовано и т.д.)	300	62*
4. Остаток на конец месяца (ряд. 1 + ряд. 2 – ряд. 3)	350	73

* Сумма транспортно-заготовительных расходов, которая по распределению приходится на производственные запасы, которые выбыли в отчетном месяце, составляет:

При условии, если на предприятии было принято решение не учитывать на отдельном субсчете транспортно-заготовительные расходы, возможен их учет (увеличение учетной цены) при оприходовании на склад материалов.

Типовая корреспонденция бухгалтерских счетов по учету производственных запасов представлена в табл. 2.2.

Таблица 2.2

**Корреспонденция бухгалтерских счетов по учету
производственных запасов**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Учет поступления производственных запасов			
1.	Переведены производственные запасы из одной номенклатурной группы в другую вследствие ошибочного зачета в прошлом	20 "Производственные запасы" 22 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы" 25 "Полуфабрикаты"	20 "Производственные запасы" 22 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы" 25 "Полуфабрикаты"
2.	Переведены животные из одной возрастной группы в другую	21 "Животные на выращивании и откорме"	21 "Животные на выращивании и откорме"
3.	Оприходованы на склад производственные запасы, произведенные на предприятии (или возврат неиспользованных в производстве)	20 "Производственные запасы" 22 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы" 25 "Полуфабрикаты"	23 "Производство"
4.	Оприходован приплод животных	21 "Животные на выращивании и откорме"	23 "Производство"
5.	Переведены в состав производственных запасов готовая продукция и товары, которые предназначены для реализации	20 "Производственные запасы" 21 "Животные на выращивании и откорме" 22 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы" 25 "Полуфабрикаты"	26 "Готовая продукция" 27 "Продукция сельскохозяйственного производства" 28 "Товары"
6.	Оприходованы производственные запасы, приобретенные подотчетными лицами	20 "Производственные запасы" 21 "Животные на выращивании и откорме" 22 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы" 25 "Полуфабрикаты"	372 "Расчеты с подотчетными лицами"

Продолжение табл. 2.2

1	2	3	4
7.	Оприходованы производственные запасы в порядке взносов при формировании уставного капитала	20 “Производственные запасы” 21 “Животные на выращивании и откорме” 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” 25 “Полуфабрикаты”	40 “Уставный капитал” 46 “Неоплаченный капитал”
8.	Оприходованы производственные запасы в порядке паевых взносов, предусмотренных учредительными документами	20 “Производственные запасы” 21 “Животные на выращивании и откорме” 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” 25 “Полуфабрикаты”	41 “Паевой капитал”
9.	Отобрана сумма дооценки производственных запасов	20 “Производственные запасы” 21 “Животные на выращивании и откорме” 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” 25 “Полуфабрикаты”	423 “Дооценка активов”
10.	Отображены целевые поступления на предприятие в виде производственных запасов	20 “Производственные запасы” 21 “Животные на выращивании и откорме” 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” 25 “Полуфабрикаты”	48 “Целевое финансирование и целевые поступления”
11.	Отображены поступления производственных запасов от поставщиков и подрядчиков и прочих кредиторов	20 “Производственные запасы” 21 “Животные на выращивании и откорме” 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” 25 “Полуфабрикаты”	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” 68 “Расчеты по прочим операциям”
12.	Отобрана сумма НДС (налоговый кредит) по операции 11	64 “Расчеты по налогам и платежам”	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” 68 “Расчеты по прочим операциям”

Продолжение табл. 2.2

1	2	3	4
13.	Оприходованы излишки производственных запасов, выявленных в ходе инвентаризации	20 “Производственные запасы” 21 “Животные на выращивании и откорме” 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” 25 “Полуфабрикаты”	719 “Прочие доходы от операционной деятельности”
14.	Получены пени, штрафы, неустойки от других предприятий в виде производственных запасов	20 “Производственные запасы” 21 “Животные на выращивании и откорме” 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” 25 “Полуфабрикаты”	715 “Полученные пени, штрафы, неустойки”
15.	Получены дивиденды от других предприятий в виде производственных запасов	20 “Производственные запасы” 21 “Животные на выращивании и откорме” 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” 25 “Полуфабрикаты”	731 “Дивиденды полученные”
16.	Отражен доход от бесплатно полученных производственных запасов	20 “Производственные запасы” 21 “Животные на выращивании и откорме” 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” 25 “Полуфабрикаты”	745 “Доход от бесплатно полученных активов”
Учет выбытия производственных запасов			
17.	Направлены производственные запасы на осуществление капитальных инвестиций с целью создания основных средств (формирование основного стада) и нематериальных активов	15 “Капитальные инвестиции”	20 “Производственные запасы” 21 “Животные на выращивании и откорме” 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” 25 “Полуфабрикаты”

Продолжение табл. 2.2

1	2	3	4
18.	Использованы производственные запасы на основное производство	23 “Производство”	20 “Производственные запасы” 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” 25 “Полуфабрикаты”
19.	Списаны производственные запасы на затраты, связанные с исправлением брака	24 “Брак в производстве”	20 “Производственные запасы” 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” 25 “Полуфабрикаты”
20.	Переведены производственные запасы в состав товаров с целью их дальнейшей реализации	28 “Товары”	20 “Производственные запасы” 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” 25 “Полуфабрикаты”
21.	Выдан работнику заем на индивидуальное жилищное строительство в виде строительных материалов	377 “Расчеты с прочими дебиторами”	205 “Строительные материалы”
22.	Списаны производственные запасы на затраты, связанные с освоением производства новых видов продукции	39 “Затраты будущих периодов”	20 “Производственные запасы” 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” 25 “Полуфабрикаты”
23.	Списаны производственные запасы на общепроизводственные затраты	91 “Общепроизводственные затраты”	20 “Производственные запасы” 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы”
24.	Списаны производственные запасы на административные затраты	92 “Административные затраты”	20 “Производственные запасы” 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы”
25.	Списаны производственные запасы на затраты, связанные со сбытом продукции (упаковка готовой продукции и пр.)	93 “Затраты на сбыт”	20 “Производственные запасы” 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы”

Продолжение табл. 2.2

1	2	3	4
26.	Отобрана себестоимость реализованных производственных запасов	943 "Себестоимость реализованных производственных запасов"	20 "Производственные запасы" 21 "Животные на выращивании и откорме" 22 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы" 25 "Полуфабрикаты"
27.	Отобрана сумма уценки производственных запасов	946 "Потери от обесценения запасов"	20 "Производственные запасы" 21 "Животные на выращивании и откорме" 22 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы" 25 "Полуфабрикаты"
28.	Отобрана сумма недостачи производственных запасов, которая подлежит урегулированию	947 "Недостачи и потери от порчи ценностей"	20 "Производственные запасы" 21 "Животные на выращивании и откорме" 22 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы" 25 "Полуфабрикаты"
29.	Списана стоимость производственных запасов на затраты обслуживающих производств	949 "Прочие затраты операционной деятельности"	20 "Производственные запасы" 22 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы" 25 "Полуфабрикаты"
30.	Отобрана стоимость испорченных производственных запасов вследствие чрезвычайных обстоятельств	991 "Потери от стихийных бедствий" 992 "Потери от техногенных катастроф и аварий"	20 "Производственные запасы" 21 "Животные на выращивании и откорме" 22 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы" 25 "Полуфабрикаты"
31.	Списана стоимость производственных запасов на осуществление мероприятий, связанных с предупреждением и ликвидацией последствий стихийных бедствий	993 "Прочие чрезвычайные потери"	20 "Производственные запасы" 22 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы" 25 "Полуфабрикаты"

2.4. Инвентаризация производственных запасов

Основным нормативным документом, который определяет условия и порядок проведения инвентаризации запасов, является “Инструкция по инвентаризации основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств и документов, расчетов и прочих статей баланса”, утвержденная приказом Министерства финансов Украины № 90 от 30.10.1998 г.

Инвентаризация материалов, продуктов питания и прочих материальных запасов

Инвентаризация материалов, продуктов питания, горючего, продукции подсобных (учебных) сельских хозяйств и производственных (учебных) мастерских, прочих материальных запасов проводится по местам хранения и отдельно по материально ответственным лицам. Материальные запасы при инвентаризации записываются в опись по каждому отдельному наименованию с указанием номенклатурного номера, вида, группы, сорта и количества (счетом, весом или мерой). Описи составляются в двух экземплярах, один из которых передается в бухгалтерию, а другой остается у материально-ответственного лица. **Типовая форма документа “Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей” и пример его заполнения представлены в образце 2.19.**

На выявленные при инвентаризации непригодные или испорченные материальные ценности дополнительно составляются акты, в которых указываются причины, степень и характер порчи материальных ценностей, а также виновные лица, которые допустили их порчу.

Тара вписывается в опись по видам, целевому назначению и качественному составу (новая, бывшая в употреблении, которая требует ремонта и пр.).

На тару, которая стала непригодной, инвентаризационной комиссией составляется акт на списание с указанием причин порчи.

Инвентаризация готовых изделий, сырья и материалов, горючего, кормов, фуража и прочих материалов проводится **не менее**

Образец 2.19

АО «Росток»

предприятие, организация

Типовая форма № М-21
 Утверждена приказом
 Минстага Украины
 21.06.1996 р. № 193
 Код за УКУД _____

Идентификационный код
 ЕГРПОУ 00547038

ИНВЕНТАРИЗАЦИОННАЯ ОПИСЬ № 2 на 15 февраля 2005 г.
ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ, которые находятся склад № 3
 склад, кладовая

на ответственном хранении **зав. складом Жука Виктора Ивановича**

должность, фамилия, имя, отчество

инвентаризация проведена на основании приказа (распоряжения) от
14 февраля 2005 г. № 7

№ п/п	Номенклатурный номер	Наименование материалов	Размер (тип)	Сорт или марка	Единица измерения	Фактическое наличие	Цена, грн	Примечание
1.	20503	Кирпич белый	–	–	тыс. шт.	22,5	300-00	
2.	20508	Шифер волнистый	–	–	шт.	150	8-00	
3.	20511	Стеклоблоки	0,3 х 0,3	–	шт.	40	25-00	
и т.д. до конца страницы								
35.	20516	Гвозди	100 мм	–	кг	23	7-00	

Продолжение образца 2.19

Оборотная сторона формы № М-21

№ п/п	Номенклатурный номер	Наименование материалов	Размер (тип)	Сорт или марка	Единица измерения	Фактическое наличие	Цена, грн	Примечание
36.	20705	Аккумуляторы	Ст-75	Электра	шт.	5	240-00	
37.	20712	Автопокрышки	185/70/14	Росава	шт.	22	155-00	
68.	20721	Тосол	-	А-40	литр	17	3-00	

Всего по описи порядковых номеров **Шестьдесят восемь** з № 1 по № 68
прописью

Председатель комиссии **Заместитель директора Садко** **Петр** **Петрович** = **Садко**
Должность, фамилия, имя, отчество

Главный бухгалтер Петренко Николай **Петрович** = **Петренко**
Должность, фамилия, имя, отчество

Руководитель цеха № 1 Тимчук Григорий **Андреевич** = **Тимчук**
Должность, фамилия, имя, отчество

Все ценности, перечисленные в инвентаризационной описи, комиссией перечислены и в моем присутствии приняты на ответственное хранение.

Подпись материально ответственного лица = **Жук** "15" февраля 200 5 г.

одного раза в год, но не ранее первого октября, продуктов питания и спирта — не менее одного раза в квартал.

Инвентаризация молодняка животных и животных на откорме

Молодняк крупного рогатого скота и животные на откорме включаются в описи отдельно, с указанием инвентарных номеров, кличек, пола, масти, породы и пр.

Животные на откорме учитываются в групповом порядке, включаются в описи по возрасту и половым группам, с указанием количества голов и живого веса в каждой группе.

Описи составляются по видам животных отдельно в фермах, цехах, отделениях, бригадах в разрезе учетных групп и материально ответственных лиц.

Инвентаризация молодняка животных, животных на откорме, птицы, кролей, меховых зверей и семей пчел осуществляется **не менее одного раза в квартал.**

Инвентаризация малоценных и быстроизнашивающихся предметов

Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы инвентаризуются по их местонахождению и по материально-ответственным лицам.

Инвентаризация проводится путем осмотра каждого предмета. Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы заносятся в описи по наименованиям согласно номенклатурных номеров и в единицах измерения, принятых в бухгалтерском учете.

При инвентаризации малоценных и быстроизнашивающихся предметов, выданных в личное пользование работникам, допускается составление групповых инвентаризационных описей с указанием в них ответственных за эти предметы лиц, на которых открыты личные карточки, с проставлением подписи в описи.

Белье, постельные вещи, одежда и обувь одного наименования, близкие по размерам, качеству материала и цене, заносятся в опись суммарно, с указанием количества этих предметов и их номенклатурных номеров.

Предметы спецодежды и столового белья, отправленные в стирку и ремонт, следует записывать в инвентаризационную

опись на основании ведомостей-накладных или квитанций учреждений, которые осуществляют эти услуги.

Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, которые стали непригодными, но не списанные, в инвентаризационную опись не вписываются, а составляется акт с указанием времени эксплуатации, причин непригодности, возможности использования этих предметов в хозяйственных целях. При этом в описях делаются отметки о непригодности.

По малоценным и быстроизнашивающимся предметам, которые учитываются в оперативном порядке, описи не составляются, а проверяется фактическое наличие этих предметов у материально-ответственных лиц путем сопоставления с ведомостью оперативного учета. Выявленная при этом недостача предметов оформляется актом.

Инвентаризация малоценных и быстроизнашивающихся предметов проводится **не менее одного раза в год.**

* * *

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическими остатками производственных запасов и данными бухгалтерского учета **урегулируются на предприятии в следующем порядке:**

- производственные запасы, выявленные в излишке, подлежат оприходованию и зачислению соответственно на увеличение доходов предприятия с дальнейшим установлением причин их возникновения и виновных в этом лиц;
- недостаток производственных запасов в пределах норм естественных потерь относится на общепроизводственные затраты предприятия;
- недостача производственных запасов свыше норм естественных потерь, а также потери от порчи ценностей относятся на счет виновных лиц по ценам, по которым вычисляется размер вреда от краж, недостач, уничтожения и порчи материальных ценностей;
- потери и недостачи свыше норм естественных потерь производственных запасов в случаях, когда виновные не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, относятся на уменьшение результата основной деятельности предприятия.

Определение размеров убытков от недостачи производственных запасов урегулировано Постановлением Кабинета Министров Украины № 116 от 22.01.1996 г. “Порядок определения размера убытков от разворовывания, недостачи, уничтожения (порчи) материальных ценностей”.

Порядок определения размера убытков от разворовывания, недостачи, уничтожения (порчи) материальных ценностей устанавливает механизм определения размера убытков от разворовывания, недостачи, уничтожения (порчи) материальных ценностей, кроме драгоценных металлов, драгоценных камней и валютных ценностей.

Размер убытков от разворовывания, недостачи, уничтожения (порчи) материальных ценностей определяется по балансовой стоимости этих ценностей (с вычитанием амортизационных отчислений), но не ниже 50 процентов от балансовой стоимости на момент установления такого факта с учетом индексов инфляции, которые ежемесячно определяет Госкомстат, соответствующего размера налога на добавленную стоимость и размера акцизного сбора по формуле:

$$P_y = [(B_c - A) \times \text{Иинф.} + \text{НДС} + \text{Асб}] \times 2,$$

- где **P_y** — размер убытков (в гривнах);
B_c — балансовая стоимость на момент установления факта разворовывания, недостачи, уничтожения (порчи) материальных ценностей (в гривнах);
A — амортизационные отчисления (в гривнах);
Иинф. — общий индекс инфляции, который рассчитывается на основании ежемесячно определенных Госкомстатом индексов инфляции;
НДС — размер налога на добавленную стоимость (в гривнах);
Асб — размер акцизного сбора (в гривнах).

Стоимость узлов, деталей, полуфабрикатов и прочей продукции, которая изготавливается предприятиями для внутрипроизводственных потребностей, а также стоимость продукции, производство которой не закончено, определяется, исходя из себестоимости ее производства с начислением средней по предприятию нормы прибыли на эту продукцию с применением **коэффициента 2**.

Стоимость спирта этилового питьевого, спирта этилового ректифицированного, спирта этилового сырца, спирта, который

используется для изготовления вин, шампанского, коньяков обработанных, спирта коньячного, соков спиртовых, сброжено-спиртовых и спиртовых настоек определяется, исходя из оптовой цены предприятия-производителя с учетом акцизного сбора (по установленным ставкам) и налога на добавленную стоимость. К определенной таким образом цене применяется **коэффициент 3**.

Стоимость плодово-ягодных соков, консервированных с использованием серного ангидрида или бензоокислого натрия, определяется, исходя из оптовых цен предприятия-производителя и налога на добавленную стоимость с применением **коэффициента 2**.

В случае разворывания или гибели животных сумма убытков определяется по закупочным ценам, которые сложились на момент возмещения убытков, с применением **коэффициента 1,5**.

Продовольственные товары, розничные цены на которые дотируются, оцениваются с добавлением к розничным ценам суммы дотаций.

Размер убытков от разворывания, недостачи, уничтожения (порчи) бланков ценных бумаг и документов строгого учета вычисляется с применением коэффициента:

5 — к номинальной стоимости, указанной на бланках ценных бумаг и документах строгого учета или к стоимости документов строгого учета, установленной законодательством;

50 — к стоимости приобретения (изготовления) бланков ценных бумаг и документов строгого учета, на которые не указана номинальная стоимость или стоимость которых не установлена законодательством.

Размер убытков от разворывания банкнотной или защищенной бумаги, персонифицированной защитной ленты вычисляется:

- с применением **коэффициента 1,5** к максимальной сумме денег, которые могут быть изготовлены на этой банкнотной бумаге;
- в **пятитысячекратном размере** от стоимости защищенной бумаги и персонифицированной защитной ленты.

В случае разворывания, недостачи, уничтожения (порчи) материальных ценностей, которые подлежат списанию на расходы по мере отпуска их в производство или эксплуатацию (в учреждениях, которые содержатся за счет бюджетных средств, —

по мере их приобретения) и учитываются только в количественном выражении, размер убытков определяется исходя из рыночных цен на аналогичные материальные ценности, уменьшенных пропорционально фактическому износу, но не ниже чем на 50 процентов рыночной цены.

Из сумм, взысканных в соответствии с этим Порядком, осуществляется возмещение убытков, причиненных предприятию, учреждению, организации, остаток средств перечисляется в Государственный бюджет Украины.

Типовая корреспонденция бухгалтерских счетов при урегулировании инвентаризационных расхождений по производственным запасам представлена в табл. 2.3.

Таблица 2.3

Корреспонденция бухгалтерских счетов при урегулировании инвентаризационных расхождений по производственным запасам

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1.	Оприходованы излишки производственных запасов, обнаруженных в процессе инвентаризации	20 "Производственные запасы" 21 "Животные на выращивании и откорме" 22 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы" 25 "Полуфабрикаты"	719 "Прочие доходы от операционной деятельности"	5000
2.	Обнаруженные излишки производственных запасов отнесены на финансовые результаты	719 "Прочие доходы от операционной деятельности"	791 "Результат операционной деятельности"	5000
3.	Отображены недостачи и потери от порчи ценностей, обнаруженных в процессе инвентаризации	947 "Недостачи и потери от порчи ценностей"	20 "Производственные запасы" 21 "Животные на выращивании и откорме" 22 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы"	1500

Продолжение таблицы 2.3

1	2	3	4	5
4.	Сумма недостачь и потерь от порчи ценностей отнесена на финансовые результаты	791 “Результат операционной деятельности”	947 “Недостачи и потери от порчи ценностей”	1500
5.	Насчитана сумма к оплате, которая подлежит возмещению материально-ответственным лицом	375 “Расчеты по возмещению причиненного ущерба”	719 “Прочие доходы от операционной деятельности”	3600
6.	Отображена сумма НДС, которая подлежит к оплате в бюджет	719 “Прочие доходы от операционной деятельности”	64 “Расчеты по налогам и платежам”	600
7.	Разница между суммой возмещения и НДС отнесена на финансовые результаты	719 “Прочие доходы от операционной деятельности”	791 “Результат операционной деятельности”	3000
8.	Оплачена сумма возмещения материально-ответственным лицом	30 “Касса” 31 “Счета в банках”	375 “Расчеты по возмещению причиненного ущерба”	3600

Раздел 3

Учет денежных средств

В разделе рассматриваются следующие вопросы:

- 3.1. Нормативно-правовое обеспечение порядка ведения кассовых операций*
- 3.2. Учет кассовых операций*
- 3.3. Инвентаризация кассы*
- 3.4. Порядок открытия и закрытия счетов в учреждениях банков*
- 3.5. Оформление расчетных документов и прием их учреждениями банков*
- 3.6. Учет операций на текущем счете*
- 3.7. Учет операций на прочих счетах в банке*

3.1. Нормативно-правовое обеспечение порядка ведения кассовых операций

Основным нормативно-правовым документом, который регулирует вопрос учета кассовых операций, является утвержденное постановлением Правления Национального банка Украины “Положение о ведении кассовых операций в национальной валюте Украины” № 637 от 15.12.2004 г.

Требования этого Положения распространяются на юридические лица (кроме учреждений банков и предприятий почтовой связи) независимо от их организационно-правовых форм и форм собственности, их обособленные подразделения, представительства иностранных организаций и фирм, которые осуществляют предпринимательскую деятельность (далее — предприятия), а также на зарегистрированных в установленном порядке физических лиц, которые являются субъектами предпринимательской деятельности без создания юридического лица (далее — предприниматели), которые осуществляют операции с денежной наличностью в национальной валюте и являются обязательными для выполнения ими.

Это Положение не распространяется на находящиеся на территории Украины иностранные дипломатические, консульские, торговые и прочие официальные представительства, международные организации и их филиалы, которые пользуются иммунитетом и дипломатическими привилегиями, а также представительства других иностранных организаций и филиалов, которые не осуществляют предпринимательскую деятельность.

Каждое предприятие для осуществления наличных расчетов должно иметь кассу. **Кассой** называется специально оборудованное и изолированное помещение или место, предназначенное для приема, выдачи и временного хранения денежной наличности. **Руководители предприятий обязаны** оборудовать кассу и обеспечить хранение денег в помещении кассы, а также в случае доставки их из учреждения банка и сдачи в учреждение банка. Они несут в установленном соответствующим законодательством порядке ответственность в том случае, если по их вине не были созданы необходимые условия, которые обеспечивают сохранность средств во время их хранения и транспортирования.

Кассы предприятий в случае необходимости могут быть застрахованы страховой организацией.

Помещение кассы должно быть изолировано, а дверь в кассу во время осуществления операций — закрыта с внутренней стороны. Доступ в помещение кассы лицам, которые не имеют отношения к ее работе, запрещается.

Вся денежная наличность на предприятиях хранится, как правило, в огнеупорных металлических шкафах, а в отдельных случаях — в комбинированных и обычных металлических шкафах, которые после окончания работы кассы закрываются ключом и опечатываются сургучной печатью кассира. Ключи от металлических шкафов и печати хранятся у кассиров, которым запрещается передавать их посторонним лицам или изготовлять неучтенные дубликаты.

Учтенные дубликаты ключей в печатанных кассирами пакетах, шкатулках и т.п. хранятся у руководителей предприятий. Не реже одного раза в квартал проводится их проверка комиссией. В случае выявления утери ключа руководитель предприятия сообщает об этом инциденте в органы внутренних дел и принимает меры относительно незамедлительной замены замка металлического шкафа. Хранение в кассе денежной наличности и других ценностей, которые не принадлежат этому предприятию, запрещается.

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

В случае повреждения или снятия печати, поломки замков, двери или решеток кассир обязан немедленно доложить об этом руководителю предприятия, который сообщает об этом в органы внутренних дел и принимает меры относительно охраны кассы до прибытия работников милиции.

В этом случае руководитель, главный бухгалтер или лица, которые их заменяют, а также кассир предприятия после получения разрешения органов внутренних дел осуществляют проверку наличия денежных средств и других ценностей, которые хранятся в кассе. Эта проверка должна быть проведена до начала кассовых операций. **О последствиях проверки составляется акт в четырех экземплярах** (см. образец 3.6), который подписывается всеми лицами, принимавшими участие в проверке. **Первый экземпляр** акта передается в органы внутренних дел, **второй** — направляется в страховую компанию, **третий** — в вышестоящую организацию (в случае ее наличия), **а четвертый** — остается у предприятия.

Кассир в соответствии с действующим законодательством несет полную материальную ответственность за хранение всех принятых им ценностей.

После издания приказа о назначении кассира на работу руководитель предприятия обязан под расписку ознакомить его с Порядком ведения кассовых операций, после чего с кассиром заключается **“Договор о полной индивидуальной материальной ответственности”**, пример которого представлен в прил. Б1.

Кассиру запрещается передоверять выполнение порученной ему работы другим лицам.

На предприятиях, которые имеют одного кассира, в случае необходимости временной его замены, выполнение обязанностей кассира возлагается на другого работника по письменному приказу руководителя предприятия. С этим работником заключается договор о полной материальной ответственности на время выполнения им обязанностей кассира.

В случае внезапного оставления кассиром работы (по причине болезни и т.п.) ценности, которые находятся у него под отчетом, немедленно пересчитываются другим кассиром, которому они передаются, в присутствии руководителя и главного

бухгалтера предприятия или в присутствии комиссии в составе лиц, назначенных руководителем предприятия. О результатах пересчитывания и передачи ценностей составляется акт с подписями указанных лиц.

На предприятиях, которые имеют большое количество подразделений или обслуживаются централизованными бухгалтериями, оплата труда, выплата помощи по временной нетрудоспособности, стипендий и премий могут осуществляться по письменному приказу руководителя предприятия другими, кроме кассиров, лицами, с которыми заключается договор и на которые распространяются все права и обязанности, установленные для кассиров указанным Положением. Выдача и прием денежных средств такими лицами осуществляется в помещениях кассы.

На предприятиях, где по штатному расписанию не предусмотрена должность кассира, обязанности последнего могут выполняться бухгалтером или другими работниками по письменному распоряжению руководителя предприятия при условии заключения с ними договора о полной материальной ответственности.

В случае зачисления на работу и назначения на должности, связанные с ведением кассовых операций, обслуживанием средств охранно-пожарной сигнализации, хранением и транспортировкой денежных средств или периодическим привлечением работников предприятий к указанным выше работам, руководителям предприятий следует учитывать, что на указанные выше должности нежелательно брать:

- лиц, которые раньше привлекались к уголовной ответственности за умышленные преступления, у которых судимость не погашена или не снята в установленном порядке; по приговору суда лишенных права заниматься вышеупомянутыми видами деятельности;
- лиц, страдающих хроническими психическими заболеваниями;
- лиц, которые находятся на специальном медицинском учете по поводу алкогольной или наркотической зависимости.

При перевозке денежной наличности в национальной валюте, которая принадлежит предприятиям, учреждениям и организациям всех форм собственности, от касс предприятий к учреждениям банков и в обратном направлении руководитель такого предприятия, учреждения или организации должен обеспечивать кассира охраной и транспортом.

При транспортировке значительных денежных сумм и ценностей и в других случаях охрана кассиров осуществляется на договорной основе работниками милиции и отделами охраны подразделений Государственной службы охраны при органах внутренних дел.

Во время транспортировки денег кассиру, лицам из его сопровождения и водителю транспортного средства, если он предоставляется руководителем предприятия, **не рекомендуется:**

- разглашать маршрут движения и размер суммы денежных средств и ценностей, которые перевозятся;
- впускать в салон транспортного средства посторонних лиц, которые не имеют разрешения руководителя предприятия и (или) подразделения Государственной службы охраны при органах внутренних дел;
- идти пешком, ехать попутным или общественным транспортом;
- посещать магазины, рынки и похожие места;
- выполнять любые поручения, не связанные с транспортировкой денег и отвлекаться любым другим способом от доставки по назначению денег и ценностей.

Предприятия и индивидуальные предприниматели, которые имеют текущие счета в банках, обязаны хранить свои деньги в учреждениях банков. Денежная наличность, которую они получают из собственных текущих счетов (как из основного, так и дополнительного) в учреждениях банков в пределах имеющих на них средств, должна расходоваться исключительно на указанные в чеке цели, которые не противоречат действующему законодательству (в т.ч. нормативным актам НБУ).

Наличные расчеты предприятий и индивидуальных предпринимателей между собой, а также с гражданами могут проводиться как за счет средств, полученных из кассы банков, так и за счет выручки, а также прочих кассовых поступлений.

Сумма платежа денежной наличностью одного предприятия (индивидуального предпринимателя) с другим предприятием (индивидуальным предпринимателем) **не должна превышать 10 тыс. грн на протяжении одного дня** по одному или нескольким платежным документам. При этом количество предприятий (индивидуальных предпринимателей), с которыми проводятся расчеты, в продолжение дня не ограничивается. **Платежи** предприятия (индивидуального предпринимателя) другому пред-

приятию (индивидуальному предпринимателю) **свыше установленной предельной суммы (10 тыс. грн) проводятся исключительно в безналичном порядке.**

Внимание! Предельная сумма платежа денежной наличностью в будущем может изменяться!

В случае осуществления предприятиями наличных расчетов с другими предприятиями (предпринимателями) свыше установленной предельной суммы, средства в размере превышения установленной суммы прибавляются к фактическим остаткам денежной наличности в кассе на конец дня с дальнейшим сравнением полученной расчетной суммы с утвержденным лимитом кассы.

Во время осуществления наличных расчетов предприятия (индивидуальные предприниматели)-получатели наличного платежа обязаны предоставить предприятиям (индивидуальным предпринимателям)-плательщикам учетный расчетный документ (налоговую накладную, счет-фактуру, товарный чек, акт выполненных работ), которые бы подтверждали осуществленные плательщиками расходы денежной наличности.

Наличные расчеты предприятий всех форм собственности, а также индивидуальных предпринимателей с гражданами должны осуществляться с оформлением приходных и расходных кассовых ордеров, кассового или товарного чека, квитанции, договора купли-продажи, актов закупки, выполнения работ (предоставления услуг) или других документов, которые удостоверяют факт покупки товара, выполнения работы, предоставления услуги.

Предприятия и индивидуальные предприниматели, которые осуществляют расчеты с потребителями в сфере торговли, общественного питания и услуг за наличный расчет через надлежащим образом зарегистрированные электронные контрольно-кассовые аппараты (ЭККА), должны обязательно выдавать потребителю кассовый чек, а в случае выхода из строя ЭККА или в период временного отключения электроэнергии — товарный чек. Условия применения ЭККА, порядок выдачи потребителям кассовых и товарных чеков, сведения, которые они должны содержать, контроль за проведением вышеуказанных расчетов с потребителями регламентируются Положением о порядке регистрации и применения электронных контрольно-кассовых аппаратов при наличных расчетах в сфере торговли, общественного питания и услуг.

Установление лимита кассы осуществляется предприятиями самостоятельно на основании расчетов установления лимита остатка наличных денег в кассе, который устанавливается на основании среднесуточного поступления наличности в кассу или её среднесуточной выдачи, и подписывается главным (старшим) бухгалтером и руководителем предприятия (или уполномоченным им лицом). К расчету принимается срок сдачи предприятием наличной выручки (наличности) для её зачисления на счета в банках, определенный соответствующим договором банковского счета. Для каждого предприятия и его обособленного подразделения составляется отдельный расчет установления лимита остатка наличности в кассе.

Установленный лимит кассы утверждается внутренними приказами (распоряжениями) предприятия. Информация об утвержденном лимите кассы предоставляется в банк с помощью документа "**Расчет установления лимита остатка наличности в кассе**" (см. образец 3.1). Для обособленных подразделений лимит кассы устанавливается и предоставляется к ознакомлению соответствующими внутренними приказами (распоряжениями) предприятия — юридического лица.

Предприятия, которые начинают свою деятельность, на первые три месяца их работы лимит кассы устанавливают согласно прогнозируемых расчетов. **Установленный с учетом прогнозируемых расчетов лимит кассы пересматривается по фактическим показателям деятельности.**

Отметим, что в указанной в образце 3.1. информации к выручке, которая учитывается при расчете лимита остатка по кассе, берется во внимание оприходование наличных денег за исключением полученных из банка, а также выручки за продукцию, которая в последующем была возвращена.

Следует также отметить, что количество рабочих дней, которые брались для расчета лимита по кассе в образце 3.1 определялось согласно писем Минтруда от 12.10.2004 г. № 03-3/10426-036-15 "О норме продолжительности рабочего времени на 2005 год" и от 18.11.2003 г. № 03-3/7221-013-15 "О норме продолжительности рабочего времени на 2004 год".

Каждое предприятие определяет лимит кассы с учетом режима и специфики его работы, удаленности от банка, объемов кассовых оборотов (поступлений и выплат) по всем счетам, установленных сроков сдачи наличности, продолжительности

Образец 3.1

РАСЧЕТ УСТАНОВЛЕНИЯ ЛИМИТА ОСТАТКА НАЛИЧНОСТИ В КАССЕ

АО «Росток»

(наименование предприятия)

г. Киев, ул. Ростовая, 9

(адрес предприятия)

1. Кассовые обороты

№ п/п	Наименование показателей	Фактически за любые три месяца подряд из последних двенадцати, которые предшествуют сроку установления (пересмотру) лимита кассы
1.	Наличная выручка (поступления в кассы, кроме сумм, которые получены из банков)	32500
2.	Среднедневные поступления (строку 1 разделить на количество рабочих дней предприятия за три месяца)	500 (32500 : 65)
3.	Выплачено наличности на разные нужды (кроме выплат, связанных с оплатой труда, пенсий, стипендий, дивидендов)	12000
4.	Среднедневная выдача наличности (строку 3 разделить на количество рабочих дней предприятия за три месяца)	196 (12740 : 65)

Наименование показателя	Установлено предприятием
1. Лимит остатка наличности в кассе	500

Наименование показателя	Устанавливается срок сдачи наличной выручки (наличности) и указываются реквизиты договоров банковских счетов
1. Сроки сдачи наличной выручки (наличности)	Ежедневно

Руководитель
предприятия **= Иваненко**

Главный (старший)
бухгалтер **= Петренко**

« 17 » сентября 200 5 года

« 17 » сентября 200 5 года

М. П.

операционного времени банка, существования договоренности предприятия с банком на инкассацию:

- **для предприятий**, которые расположены в населенных пунктах, где есть банки и которые имеют срок сдачи наличной выручки (наличности) в банк ежедневно (в день её поступления в кассу) или на следующий день после поступления её в кассу (учитывая правила внутреннего распорядка, который не дает возможности обеспечить сдачу наличности в день её получения), — в размере, который необходим для обеспечения их работы в начале рабочего дня, но не больше размера среднедневного поступления наличности в кассу (за любые три месяца подряд из последних двенадцати);
- **для предприятий**, которые расположены в населенных пунктах, где нет банков и сдают наличность не реже чем один раз в пять рабочих дней — в размере, который зависит от установленных сроков сдачи наличной выручки (наличности) и её суммы, но не больше пятикратного размера среднедневного поступления наличности в кассу (за любых три месяца подряд из последних двенадцати);

Предприятия, у которых соответствующий среднедневной показатель рассчитанный на основании кассовых оборотов равен нулю или не больше десяти необлагаемых минимумов доходов граждан, могут установить лимит кассы в размере, который превышает среднедневной показатель, но не более десяти необлагаемых минимумов доходов граждан.

Если предприятием лимит кассы не установлен (независимо от причин), то лимит такой кассы считается нулевым. В данном случае вся наличность, которая находится в его кассе на конец рабочего дня и не сдана предприятием согласно требований данного Положения, считается сверхлимитной.

Если лимит кассы установлен с превышением граничных размеров, то он считается установленным на уровне указанных граничных размеров. В данном случае сумма указанных превышений считается сверхлимитной.

Предприятия, которые производят и перерабатывают сельскохозяйственную продукцию, разных организационно-правовых форм (акционерные общества, агрофирмы) могут устанавливать (пересматривать) лимит кассы на период заготовки и переработки сельскохозяйственной продукции согласно фактических показателей их кассовых оборотов (поступления

или выдачи наличности) за любые три месяца сезона производства (переработки) сельскохозяйственной продукции предыдущего года.

Наличные денежные средства не считаются сверхлимитными в день их поступления, если они были сданы в сумме, которая превышает установленный лимит кассы, в обслуживающие банки не позже следующего рабочего дня банка или были израсходованы предприятием (без предварительной сдачи их в банк и одновременного получения из кассы банка на указанные нужды) следующего дня на хозяйственные нужды.

Не считаются сверхлимитными в день их поступления и те наличные денежные средства, которые поступили в кассы предприятий в выходные и праздничные дни и были сданы в сумме, которая превышает установленный лимит кассы, в обслуживающие банки следующего рабочего дня банка и предприятия или были израсходованы предприятием (без предварительной сдачи их в банк и одновременного получения из кассы банка на указанные нужды) следующего дня на хозяйственные нужды.

Установленный лимит кассы может быть пересмотрен на предприятии, учитывая изменения по поступлению и выдачи наличности. В этом случае банку передается новый “Расчет установления лимита остатка наличности в кассе”.

Внимание! Учитывая периодические изменения в законодательстве, порядок определения лимита в кассе, а также нормативный документ, который будет регулировать данный вопрос, может быть изменен!

Религиозным организациям (религиозные общества, управления и центры, монастыри, религиозные братства, миссионерские товарищества (миссии), духовные учебные заведения), которые не осуществляют производственной или другого вида предпринимательской деятельности, лимит кассы и сроки сдачи наличности не устанавливаются.

Государственное казначейство Украины самостоятельно определяет порядок установления лимита кассы в его кассе и кассах бюджетных учреждений и организаций, которые им обслуживаются.

Наличная выручка предприятий и индивидуальных предпринимателей может использоваться ими для обеспечения хозяйственных нужд. **Указанная выручка предприятий и индиви-**

дуальных предпринимателей, которые не имеют налоговой задолженности, может использоваться ими на выплату заработной платы, поощрений, помощи всех видов, компенсаций (далее — выплаты, связанные с оплатой труда).

Предприятия и индивидуальные предприниматели, независимо от наличия в них налоговой задолженности, могут осуществлять расчеты с бюджетами и государственными целевыми фондами в наличной форме по налогам и обязательным платежам.

Предприятия и индивидуальные предприниматели, которые имеют налоговую задолженность, осуществляют выплаты, связанные с оплатой труда, исключительно за счет средств, полученных из учреждений банков.

В случае расходования предприятием, которое имеет налоговую задолженность, денежной наличности из выручки на выплаты, связанные с оплатой труда, соответствующие средства расчетным путем присоединяются к фактическим остаткам денежной наличности в кассе того дня, когда были осуществлены такие выплаты, с дальнейшим сравнением полученной расчетной суммы с утвержденным лимитом кассы.

Предприятия, исполнительные органы поселковых, городских и районных в городах советов **имеют право хранить на протяжении 3-х рабочих дней свыше установленного лимита** в кассах денежную наличность, которая получена в банках для выплат, связанных с оплатой труда, пенсий, стипендий, командировок, дивидендов (дохода); коллективные сельскохозяйственные предприятия, предприятия железнодорожного транспорта и морские порты для проведения таких выплат работникам удаленных подразделений, исполнительные органы сельских советов — **на протяжении 5-ти рабочих дней**, включая день получения денежной наличности в банке. После окончания этих сроков суммы денежной наличности, которые не были использованы по назначению, возвращаются в банк не позднее следующего рабочего дня (клиента и банка) и в дальнейшем выдаются предприятиям по их первому требованию на те же цели.

Выдача денежной наличности под отчет осуществляется из касс предприятий при условии полного отчета конкретного подотчетного лица по ранее выданным под отчет суммам.

Лица, которые получили денежную наличность под отчет (в т.ч. на командировку в пределах Украины), обязаны подать в

бухгалтерию предприятия или централизованную бухгалтерию отчет об израсходованной сумме. Денежная наличность, выданная под отчет, но по какой-то причине не израсходованная (частично или в полной сумме), должна быть возвращена в кассу предприятия одновременно с авансовым отчетом не позднее следующего рабочего дня после выдачи ее под отчет (по командировке — не позднее **3-х** рабочих дней по возвращении из командировки, по закупке сельскохозяйственной продукции и заготовке вторичного сырья — не позднее **10-ти** рабочих дней со дня выдачи ее под отчет). Если из кассы предприятия его работнику одновременно выдана денежная наличность на командировку и средства под отчет для решения в этой командировке производственных или хозяйственных вопросов (в том числе и для закупки сельскохозяйственной продукции и заготовки вторичного сырья или вторсырья), то подотчетное лицо независимо от срока командировки на протяжении трех рабочих дней по возвращении из командировки должно подать в бухгалтерию предприятия одновременно отчет о сумме, которая была ему выдана для решения производственных (хозяйственных) вопросов, и авансовый отчет об израсходованных денежных средствах непосредственно на командировку.

За превышение установленных сроков использования выданной под отчет денежной наличности и за выдачу наличных средств под отчет без полного отчета относительно прежде выданных средств, за расходование денежной наличности из выручки на выплаты, связанные с оплатой труда при наличии налоговой задолженности, а также в случае расходования предприятиями и частными предпринимателями полученных в учреждении банка наличных средств не по целевому назначению и неполучения ими при осуществлении наличного платежа от их получателя платежного документа к ним применяются финансовые санкции в соответствии с действующим законодательством.

При приеме денежных билетов и монет в кассу кассиры предприятий обязаны руководствоваться “Правилами определения платежности банкнот и монет Национального банка Украины”, утвержденными постановлением Правления *Национального банка Украины от 31.03.1999 г. № 152*.

Денежные билеты Национального банка Украины (далее по тексту — банкноты), в подлинности которых не возникает сомнений, должны приниматься для оплаты и обмена органи-

зациями любых форм собственности без ограничений, даже если на них есть такие повреждения:

- в любом месте банкноты есть пятна, надписи, надрывы, а также признаки естественного износа, загрязнения, но от которых осталось не менее $3/4$ их начального размера и могут быть прочитаны номинал, буквы серии и номер;
- порванные, надорванные и склеенные, если отдельные части банкноты безусловно принадлежат той же самой банкноте и на них сохранились серия и номер, если место склеивания не мешает определить подлинность банкноты и номинал.

Банкноты с перечисленными дефектами считаются изношенными и должны приниматься банками от организаций любых форм собственности и физических лиц и изыматься банками из обращения.

Предприятия, учреждения, организации, общества не должны принимать, но банки должны обменивать такие банкноты, относительно подлинности и номинала которых не возникает сомнений:

1) Банкноты с общим водяным знаком, которых осталось менее $3/4$, но более половины:

- поврежденные огнем или водой, в которых отсутствует защитная лента, но на которых можно прочесть номинал, серию и номер;
- загрязненные, исписанные;
- склеенные из частей одной банкноты;
- изменили свой предыдущий цвет под воздействием влаги, химикатов и т.п.

2) Банкноты с фиксированным водяным знаком, которые имеют перечисленные в предыдущем абзаце повреждения и на которых остался фиксированный водяной знак, независимо от размера поврежденной банкноты.

Эти банкноты являются неплатежными и банки должны их обменивать на платежные после подтверждения экспертом или руководителем касс их подлинности.

Банки должны обменивать поврежденные или изношенные банкноты на платежные при условии:

- если не возникает сомнения в их подлинности;
- если виден номинал;
- если отсутствующая часть банкноты не может быть принята для обмена.

Банкноты, которые имеют невидимые надписи органов внутренних дел, являются неплатежными и должны обмениваться на платежные как изношенные, путем сдачи их в региональные управления НБУ.

Монеты принимаются к платежу и обмениваются в случае, если нет сомнения относительно их подлинности и если на них сохранены изображения маленького герба Украины — ТРИЗУБА и цифра, которая указывает ее стоимость.

Платежные, но непригодные для обращения монеты — деформированные, которые были под воздействием разных реактивов, огня и т.п., сдаются в банковские кассы и в дальнейшем изымаются из обращения.

Монеты, на которых изображения номинала и маленького герба Украины не просматриваются, с отверстиями, надломленные и т.п., являются неплатежными, не принимаются для оплаты и не обмениваются.

Банковские учреждения должны следить за тем, чтобы деньги, которые находятся в обращении, были чистыми и качественными, и не должны выпускать в обращение порванные, склеенные, облитые краской, обгорелые, имеющие жировые или чернильные пятна, надписи, другие повреждения и естественно изношенные, погнутые и поврежденные монеты, а должны их отбирать и переводить в категорию изношенных.

Банкноты, на которых есть признаки намеренных повреждений (с отверстиями, порезанные, списанные, со смытым рисунком), что не дает возможности определить подлинность и номинал, и не имеют номера и серии, не принимаются к платежам и не обмениваются банками.

Банкноты и монеты, которые вызывают сомнение относительно подлинности или имеют явные признаки подделки, предъявителю не возвращаются, а подлежат изъятию с выдачей ему справки о принятии на экспертизу.

Банкноты и монеты, которые вызывают сомнение относительно подлинности, присылаются на экспертизу в Департамент налично-денежного обращения Национального банка Украины, а фальшивые и поддельные — в учреждения МВД на местах.

Обмен изношенных, поврежденных банкнот и монет на платежные проводится банками бесплатно.

В целях дальнейшего совершенствования организации наличного обращения, укрепления кассовой дисциплины, повышения эффективности контроля за соблюдением субъектами

хозяйственной деятельности установленного порядка ведения операций с денежной наличностью в национальной валюте, усиления ответственности за соблюдение ими норм по регулированию обращения денежной наличности и выполнения своих обязательств перед бюджетами и государственными целевыми фондами от 12.06.1995 г. № 436/95 был принят Указ Президента Украины “О применении штрафных санкций за нарушение норм по регулированию обращения денежной наличности”. Им предусмотрено, что в случае нарушения юридическими лицами всех форм собственности, физическими лицами — гражданами Украины, иностранными гражданами и лицами без гражданства, которые являются субъектами предпринимательской деятельности, а также постоянными представительства нерезидентов, через которые полностью или частично осуществляется предпринимательская деятельность, норм по регулированию обращения денежной наличности в национальной валюте, которые устанавливаются Национальным банком Украины, к ним применяются финансовые санкции в виде штрафа:

- **за превышение установленных лимитов остатка денежной наличности в кассах** — в двукратном размере сумм выявленной сверхлимитной денежной наличности за каждый день;
- **за неоприходование (неполное и/или несвоевременное) оприходование в кассах денежной наличности** — в пятикратном размере неоприходованной суммы;
- **за расходование денежной наличности из выручки от реализации продукции (работ, услуг) и других кассовых поступлений** (кроме средств, полученных из касс учреждений банков) на выплаты, связанные с оплатой труда (за исключением экстренных (неотложных) обстоятельств — социальных выплат гражданам на погребение, помощь при рождении ребенка, одиноким и многодетным матерям, на лечение в случае болезни, компенсаций лицам, которые пострадали вследствие Чернобыльской катастрофы), при наличии налоговой задолженности — в размере осуществленных выплат;
- **за превышение установленных сроков использования выданной под отчет денежной наличности**, а также за выдачу наличных средств под отчет без полного отчета относительно прежде выданных средств — в размере 25 процентов выданных под отчет сумм;

- за проведение наличных расчетов без предоставления получателем средств платежного документа (товарного или кассового чека, квитанции к приходному ордеру, прочего письменного документа), который бы подтверждал уплату покупателем наличных средств, — в размере уплаченных средств;
- за использование полученных в учреждении банка наличных средств не по целевому назначению — в размере израсходованной денежной наличности.

Правила организации контроля за соблюдением норм по регулированию обращения денежной наличности устанавливаются Национальным банком Украины по согласованию с Государственной налоговой администрацией Украины.

Предусмотренные вышеупомянутые штрафы в полном объеме взимаются в государственный бюджет в порядке, установленном законодательством.

Штрафные санкции, предусмотренные этим Указом, применяются органами государственной налоговой службы на основании материалов проведенных ими проверок и представлений государственной контрольно-ревизионной службы, финансовых органов и органов Министерства внутренних дел Украины в установленном законодательством порядке и в размерах, действующих на день завершения проверок или на день получения органами государственной налоговой службы указанных представлений.

3.2. Учет кассовых операций

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в кассе предприятия используют счет 30 “Касса”.

Счет 30 “Касса” имеет такие субсчета:

301 “Касса в национальной валюте”;

302 “Касса в иностранной валюте”.

По дебету счета 30 “Касса” отображается поступление денежных средств в кассу предприятия, **по кредиту** — выплата денежных средств из кассы предприятия.

На предприятиях, где работают операционные кассы (продажа билетов, оплата услуг связи, обмен валют и т.п.) открываются субсчета “Операционная касса в национальной валюте” и “Операционная касса в иностранной валюте”.

Кассовые операции оформляются документами, типовые формы которых *утверждены приказом Министерства статистики Украины от 15.02.96 г. № 51*, и должны применяться без изменений на всех предприятиях, независимо от их ведомственной подчиненности и формы собственности.

Данным приказом утверждены к использованию в учете кассовых операций следующие формы документов:

КО-1 “Приходный кассовый ордер”;

КО-2 “Расходный кассовый ордер”;

КО-3 “Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов”;

КО-3а “Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов”;

КО-4 “Кассовая книга”;

КО-5 “Книга учета принятых и выданных кассиром денег”.

Прием денежной наличности кассами предприятий производится по приходным кассовым ордерам, подписанным главным бухгалтером или лицом, им уполномоченным. При приеме денег выдается квитанция с подписями главного бухгалтера или лица, им уполномоченного, и кассира, заверенная печатью (штампом) кассира или отпечатком кассового аппарата.

Типовая форма приходного кассового ордера и пример его оформления представлены в образце 3.2.

Выдача денежной наличности из касс предприятий осуществляется по расходным кассовым ордерам или по надлежаще оформленным платежным (расчетно-платежным) ведомостям (далее — расходным документам). Документы на выдачу денег должны быть подписаны руководителем и главным бухгалтером предприятия или лицами, ими уполномоченными. К расходным ордерам могут прилагаться заявки на выдачу денег, счета и пр.

Типовая форма расходного кассового ордера и пример его оформления представлены в образце 3.3.

В случае, если на приложенных к расходным кассовым ордерам документах, заявках, счетах и тому подобное есть разрешающая надпись руководителя предприятия, подпись руководителя на расходных кассовых ордерах не обязательна.

Заготовительные организации, в том числе организации потребительской кооперации, могут осуществлять выдачу денежной наличности сдавальщикам сельскохозяйственных продуктов и сырья по ведомостям, в которых указываются их фамилия,

Образец 3.2

АО "Росток"
(предприятие, организация)

Типовая форма № КО-1
Утверждена приказом
Минстата Украины
от 15.02.96 р. № 51
Код за КУУД

Идентификационный
код за ЕГРПОУ 00547038

Л
И
Н
И
Я

ПРИХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР

Номер документа	Дата составления	Корреспондирующий счет, субсчет	Код аналитического учета	Сума	Код целевого назначения
2	5.01.05	372		50-00	

О
Т
Р
Е
З
А

АО "Росток"
(предприятие, организация)

КВИТАНЦИЯ
к приходному кассовому
ордеру № 2.

Принято от Иваненко В. М.
Основание: Авансовый отчет № 1
Пятьдесят грн. 00 коп.
(буквами)

5 января 200 5 г.

М. П.

Главный
бухгалтер = Петренко
Кассир = Сидоренко

Принято от Иваненко В.М.

Основание Авансовый отчет № 1

Пятьдесят грн. 00 коп.
(буквами)

Приложение

Главный бухгалтер = Петренко

Получил кассир = Сидоренко

Образец 3.3

АО "Росток"
(предприятие, организация)

Типовая форма № КО-2

Утверждена приказом Минстага Украины
от 15.02.96. р. № 51

Идентификационный код
по ЕДРПОУ 00547038

Код по УКУД

РАСХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР

Номер документа	Дата составления	Корреспондирующий счет, субсчет	Код аналитического учета	Сумма	Код целевого назначения
1	2	4	5	6	7
2	8.01.05	372		250-00	8

Выдать

Тимчук Г. А.
(фамилия, имя, отчество)

Основание

Приказ о командировке № 2
Двести пятьдесят грн. 00 коп. грн.
(прописью)

Приложение

Руководитель Иваненко

Главный бухгалтер Петренко

Получил Двести пятьдесят грн. 00 коп. грн.
(прописью)

" 5 " января 200 5 г.

Подпись Тимчук

По паспорту серии КВ № 340057, выданному Деснянским РВДК, г. Киев 11.07.2000 г.
(фамилия, номер, дата и место выдачи документа, который удостоверяет личность получателя)

Выдал кассир

= Сидоренко

адрес, объемы сданной продукции и сумма выплаченной денежной наличности, которые заверяются подписью здавальщика, с дальнейшим составлением (после окончания рабочего дня) общего расходного кассового ордера на все выданные за день суммы по заготовительным квитанциям.

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

Для своевременного получения в учреждении банка необходимой суммы денежной наличности клиент должен в установленные банком сроки предупредить (письменно или устно) учреждение банка о сумме средств в банкнотах и разменной монете, которая предполагается для получения.

В случае выдачи отдельному лицу денег по расходным документам, кассир требует предъявления документа, который удостоверяет лицо получателя, проверяет его наименование и номер, кем и когда он выдан. Если расходный документ составлен на выдачу денег несколькими лицами, то получатели также предъявляют указанные документы, которые удостоверяют их личность, и расписываются в соответствующей графе платежных документов.

Расписка о получении денег может быть сделана только собственноручно темными чернилами или пастой шариковых ручек с указанием полученной суммы (гривен — буквами, копеек — цифрами). В случае получения денег по ведомости сумма буквами не указывается, а лишь цифрами.

Выдача денег лицам, которых нет в списочном составе предприятия, осуществляется по расходным кассовым ордерам, выписанным отдельно на каждое лицо, или по отдельной ведомости на основании заключенных договоров.

Выдача денег лицам, которые привлекаются к сельскохозяйственным и погрузочно-разгрузочным работам, а также для устранения последствий стихийного бедствия, может осуществляться по ведомости. Ведомости составляются отдельно по каждой организации, работники которой были направлены на указанные работы, и удостоверяются (кроме подписи руководителя и главного бухгалтера предприятия — организатора работ) подписью уполномоченного соответствующей организации.

Выдачу денег кассир осуществляет только лицу, указанному в расходном документе. **Если выдача денег осуществляется по доверенности**, оформленной в установленном порядке, в тексте ордера после фамилии, имени и отчества получателя денег бухгалтерией указывается фамилия, имя и отчество лица, которому поручено получение денег. **Если выдача денег осуществляется по ведомости**, перед распиской в получении денег кассир делает надпись: **“По доверенности”**. Доверенность остается у кассира и приобщается к расходному кассовому ордеру или ведомости.

В случае выдачи денег лицу, которое не имеет возможности по болезни или по другим уважительным причинам подписаться лично, по его письменному поручению за него может подписаться другое лицо, но только не работник бухгалтерии или кассы этого предприятия. На расходном кассовом ордере указывается наименование, номер, дата и место выдачи документа, который удостоверяет лицо фактического получателя денег и лицо, которое расписалось за получение денег.

Оплата труда, выплата помощи по временной нетрудоспособности, стипендий и премий осуществляется кассиром по платежным (расчетно-платежным) ведомостям без составления расходного кассового ордера на каждого получателя.

На титульной странице платежной (расчетно-платежной) ведомости делается разрешающая надпись о выдаче денег за подписями руководителя и главного бухгалтера предприятия или лиц, ими уполномоченных, с указанием сроков выдачи денег и суммы буквами.

В аналогичном порядке могут оформляться и разовые выдачи денег на оплату труда (в случае отпуска, болезни и т.п.), а также выдача депонированных сумм и денег под отчет на затраты, связанные со служебными командировками, нескольким лицам.

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

После окончания установленных сроков оплаты труда, выплаты помощи по временной нетрудоспособности, стипендий и премий кассир должен:

- а) в платежной ведомости напротив фамилий лиц, которым не осуществлена оплата труда, выплата помощи по временной нетрудоспособности, стипендий или премий, поставить штамп или сделать отметку от руки: **“Депонировано”** (см. образец 5.4);
- б) составить реестр депонированных сумм (см. образец 5.5);

в) в конце ведомости сделать надпись о фактически выплаченной сумме и недополученной сумме выплат, которые подлежат депонированию, сверить эти суммы с общим итогом по платежным ведомостям и удостоверить надпись своей подписью. Если деньги выдавались не кассиром, а другим лицом, то на ведомости дополнительно делается надпись: “Деньги по ведомости выдавал подпись)”. **Выдача денег кассиром и раздатчиком по одной ведомости запрещается;**

г) записать в кассовую книгу фактически выплаченную сумму и проставить на ведомости штамп: “Расходный кассовый ордер № ____”.

Бухгалтерия делает проверку пометок, сделанных кассирами в платежных ведомостях, и подсчет выданных и депонированных по ним сумм. Депонированные суммы подлежат сдаче в учреждение банка и на эти суммы составляется один общий расходный кассовый ордер.

Приходные кассовые ордера и квитанции к ним, а также расходные документы должны быть заполнены бухгалтерией только чернилами темного цвета, пастой шариковых ручек, с помощью печатных машинок, принтеров и другими способами, которые бы обеспечили сохранение этих записей на протяжении установленного срока хранения документов.

В приходных и расходных кассовых ордерах отмечается основание для их составления и перечисляются прилагаемые к ним документы. Выдача приходных кассовых ордеров и расходных документов на руки лицам, которые вносят или получают деньги, запрещается. **Прием и выдача денег по кассовым ордерам может осуществляться только в день их составления.**

Во время получения приходных кассовых ордеров или расходных документов кассир обязан проверить:

а) наличие и подлинность на документах подписи главного бухгалтера, а на расходном документе — разрешающей подписи руководителя предприятия или лиц, им уполномоченных;

б) правильность оформления документов;

в) наличие перечисленных в документах приложений.

В случае несоблюдения хотя бы одного из перечисленных требований кассир возвращает документы в бухгалтерию для надлежащего оформления. Приходные кассовые ордера или расходные документы сразу же после получения или выдачи по ним денег подписываются кассиром, а прилагаемые к ним документы

погашаются штампом или надписью “Оплачено” с указанием даты (число, месяц, год).

Приходные кассовые ордера или расходные документы до передачи в кассу регистрируются бухгалтерией в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов. Расходные кассовые ордера, оформленные на основании платежных (расчетно-платежных) ведомостей на выплату заработной платы, регистрируются после ее выдачи.

Типовая форма журнала регистрации приходных и расходных кассовых документов, а также порядок его заполнения представлены в образце 3.4.

Регистрация приходных и расходных кассовых документов может осуществляться с использованием технических средств. При этом в машинограмме “Вкладной лист журнала регистрации приходных и расходных кассовых ордеров”, которая составляется за соответствующий день, обеспечивается также формирование данных для учета движения средств по целевому назначению.

Кассовые документы, после составления отчета кассира и его обработки в бухгалтерии, комплектуются в хронологическом порядке, нумеруются, переплетаются в отдельные папки и хранятся на протяжении 36 месяцев после окончания календарного года материально ответственным лицом, на которое возложена обязанность хранения документов, в отдельном сейфе или специальном помещении, которые передаются под охрану.

Вынос из помещения, которое охраняется, кассовых документов разрешается лишь в отдельных случаях и только по письменному разрешению руководителя или главного бухгалтера предприятия. До конца рабочего дня документы должны быть обязательно возвращены. Справки по кассовым документам выдаются соответствующим органам по их требованию в случаях, предусмотренных действующим законодательством, которые подписаны руководителем и главным бухгалтером.

Кассовые документы могут быть изъяты у предприятий по постановлению следственных, судебных органов, прокуратуры, арбитражного суда, решением государственной контрольно-ревизионной службы и государственной налоговой администрации.

На место изъятого настоящего документа подшиваются заверенная материально ответственным лицом копия изъятого документа, вся переписка об изъятии документа, протокол изъятия, расписка лица, которое получило настоящий документ, или почтовая квитанция об отсылке документа и т.п.

Образец 3.4

АО "Росток"
(предприятие, организация)

Типовая форма № КО-3а
Утверждена
приказом Минстата Украины
от 15 февраля 1996 № 51

Идентификационный код
по ЕГРПОУ

00547038

Код за УКУД

--

**ЖУРНАЛ РЕГИСТРАЦИИ ПРИХОДНЫХ
И РАСХОДНЫХ КАССОВЫХ ДОКУМЕНТОВ**

за 200 5 г.

Приходный документ	Сумма	Примечание	Расходный документ		Сумма	Примечание	
			дата	номер			
1	2	3	4	5	6	7	8
5.01	1	12000-00	Чек № 145210	7.01	1	8500-00	Платежная ведомость № 12
5.01	2	50-00	Иваненко В.М.	8.01	2	250-00	Тимчук Г.А.
6.01	3	300-00	Жук В.И.	9.01	3	3500-00	Квитанция № 17
			и т.д.				

В случае, если изъятию подлежат одновременно несколько кассовых документов с разными датами одного календарного года, на место одного из изъятых документов прилагается его копия, требование на изъятие (протокол изъятия и т.п.), а вместо последних — только копии с отметками о местонахождении требования.

Все поступления и выдачи денежной наличности в национальной валюте предприятия учитывают в кассовой книге, типовая форма которой утверждена приказом *Министерства статистики Украины от 15.02.96 г. № 51*.

Каждое предприятие, которое имеет кассу, ведет одну кассовую книгу, страницы которой должны быть пронумерованы, прошнурованы и опечатаны сургучной или мастичной печатью. Количество страниц в кассовой книге удостоверяется подписями руководителя и главного бухгалтера этого предприятия.

В случае, если предприятия — юридические лица имеют отдельные подразделения, которые осуществляют кассовые операции с денежной наличностью с оформлением приходных и расходных кассовых ордеров и выдачей соответствующих квитанций, подписанных и заверенных печатью в установленном порядке, и расположены отдельно от юридического лица, то независимо от того, выделены эти подразделения на самостоятельный баланс или нет, с целью полного учета осуществляемых кассовых оборотов указанные подразделения должны также вести кассовую книгу, которая оформляется по образцу кассовой книги предприятия и выдается этим подразделениям.

Записи в кассовой книге осуществляются в двух экземплярах через копировальную бумагу шариковой ручкой или чернилами темного цвета.

Типовая форма кассовой книги, а также пример ее заполнения представлены в образце 3.5.

Каждый лист кассовой книги состоит из двух равных частей: одна из них (с горизонтальными линиями) заполняется кассиром как первый экземпляр и остается в книге, вторая (без горизонтальных линий) заполняется с лицевой и оборотной стороны через копировальную бумагу и как отчет кассира является отрывной частью листа. Первые и вторые экземпляры страниц нумеруются одинаковыми номерами.

Записи кассовых операций начинаются на лицевой стороне неотрывной части листа (после строки “Остаток на начало дня”).

Сначала лист сгибают по линии отреза, подкладывая отрывную часть под часть, которая остается в книге. Для ведения

Образец 3.5

АО “Росток”
(предприятие, организация)

Типовая форма № КО–4
Утверждена
приказом Минстата Украины
от 15.02.1996 № 51
Код по УКУД

Идентификационный код
по ЕГРПОУ **00547038**

Касса за “1” **марта** 2005 г.

Лист **23**

Номер доку-мента	От кого получено или кому выдано	Номер коррес-понди-рующего счета	Приход	Расход
1	2	3	4	5
	Остаток на начало дня		700–00	х
47	Чек № 210467	31	5000–00	
48	Иваненко В.М.	37	80–70	
49	Трофимов С.М.	36	150–40	
50	Ткаченко В.П.	37	47–30	
22	Степаненко Т.Т.	37		120–00
23	Тимчук Г.А.	37		510–00
24	Платежная ведомость № 2	66		4750–60
...	и т.д.
Всего за день			5278–40	5380–60
Остаток на конец дня			597–80	х
в том числе на зарплату				х

Кассир = **Сидоренко**

Запись в кассовой книге проверил и документы в количестве **четыре** приходных и **три** расходных получил
прописью прописью

Бухгалтер = **Петренко**

записей после “Перенос” отрывную часть листа накладывают на лицевую сторону неотрывной части и продолжают записи по горизонтальным линиям оборотной стороны неотрывной части листа.

Бланк отчета до конца операций за день не отрывается.

Подчистки и немотивированные исправления в кассовой книге запрещаются. Сделанные исправления заверяются подписями кассира, а также главного бухгалтера предприятия или лица, которое его замещает.

Записи в кассовую книгу осуществляются кассиром сразу после получения или выдачи денег по каждому приходному кассовому ордеру и расходному документу. Каждый день в конце рабочего дня кассир подбивает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист (копию записей в кассовой книге за день) с приходными кассовыми ордерами и расходными документами под расписку в кассовой книге.

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

Выдача денег из кассы, не подтвержденная распиской получателя в расходном документе, на мотивирование остатка денежной наличности в кассе не принимается. Эта сумма считается недостачей и взимается с кассира. Денежная наличность, не оправданная приходными кассовыми ордерами, считается излишком кассы и зачисляется в доход предприятия.

При наличии на предприятии нескольких кассиров, старший кассир перед началом рабочего дня выдает другим кассирам авансом необходимую для расходных операций сумму денежной наличности под расписку в книге учета принятых и выданных кассиром денег. Кассиры в конце рабочего дня обязаны составить отчет перед старшим кассиром в получении аванса и денег, принятых по приходным документам, и сдать остаток денежной наличности и кассовые документы по проведенным операциям старшему кассиру под расписку в книге учета принятых и выданных кассиром денег, типовая форма и порядок заполнения которой представлены в образце 3.6.

За авансы, полученные для оплаты труда и выплаты стипендий, кассир обязан составить отчет в срок, указанный в платежной ведомости для их выплаты. К концу этого срока кассиры обязаны ежедневно сдавать в кассу остатки денежной наличности, не выданной по платежным ведомостям. Эти деньги сдаются

Образец 3.6

АО "Росток"
(предприятие, организация)

Типовая форма № КО-5
Утверждена
приказом Минстата Украины
от 15 февраля 1996 г. № 5

Идентификационный
код по ЕГРПОУ 00547038

Код за УКУД _____

КНИГА УЧЕТА ПРИНЯТЫХ И ВЫДАННЫХ КАССИРОМ ДЕНЕГ *Остаи Елена Григорьевна*

Дата	Остаток денежной наличности у кассира на начало дня	Выдано кассиру (сумма цифрами и прописью)	Расписка кассира о получении денег	Получено за день по приходным операциям	Сдано кассиром старшему кассиру			Расписка старшего кассира о получении денежной наличности и платежных документов	Остаток денежной наличности на конец дня
					денежной наличностью	платежными документами	всего (сумма цифрами и прописью)		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
5.02.05	0-00	300-00 Триста грн. 00 коп.	= Остаи	615-40	700-00	-	700-00 Семьсот грн. 00 коп.	= Сидоренко	0-00
6.02.05	0-00	200-00 Двести грн. 00 коп.	= Остаи	2400-00	2400-00	-	2400-00 Две тысячи четыреста грн. 00 коп.	= Сидоренко	0-00
7.02.05	0-00	170-00 Сто семьдесят грн. 00 коп.	= Остаи	40-00	100-00	-	100-00 Сто грн. 00 коп.	= Сидоренко	0-00

и т.д.

в опечатанных кассирами сумках, пакетах и т.п. старшему кассиру под расписку с указанием объявленной суммы.

При наличии на предприятии только одного кассира учет принятых и выданных денег ведется этим кассиром.

Предприятия торговли и сферы обслуживания населения при осуществлении кассовых операций с денежной наличностью должны обеспечивать постоянное наличие в своих кассах разменной монеты разных номиналов.

Невыдача гражданам сдачи из-за отсутствия или недостаточного наличия разменной монеты на этих предприятиях на протяжении рабочего дня является нарушением кассовой дисциплины, за что к виновным лицам вышеупомянутых предприятий могут применяться штрафные санкции, предусмотренные Кодексом Украины об административных правонарушениях.

В случае осуществления торговли продукцией или работами (услугами) с использованием торговых автоматов или другого подобного оборудования (что не предусматривает наличия кассового аппарата, контролируемого уполномоченным на это физическим лицом), последние должны быть оснащены электронным счетчиком количества разменной монеты, которое поступает в автомат, бесконечного действия с возрастающим итогом. Счетчик опломбировывается работником местных органов налоговой администрации. По мере накопления автоматом денежной выручки соответствующими работниками торгового или другого предприятия проводится выем денежной наличности с дальнейшим отображением в кассовой книге показателей электронного счетчика и фактического наличия денежной наличности.

По факту получения от кассира кассового отчета бухгалтер обобщает в нем приведенные суммы, которые направляются под одними бухгалтерскими счетами и переносит обороты по дебету и кредиту 30 счета в журнал ордер № 1 и ведомость 1.1 при журнально-ордерной форме учета, а при упрощенной форме учета в раздел I Ведомости 1-М (см. прил. А1). Из указанных учетных регистров обобщенные данные в дальнейшем переносятся в Главную книгу и в Баланс.

Схему документооборота кассовых операций можно представить с помощью рис. 3.1.

В соответствии с Законом Украины “О применении электронных контрольно-кассовых аппаратов и товарно-кассовых книг при расчетах с потребителями в сфере торговли, общественного питания и услуг” № 265/95-ВР от 06.07.1995 г. (с изменениями и

дополнениями) предусмотрено, что применение электронных контрольно-кассовых аппаратов и компьютерных систем есть обязательным для предприятий, учреждений и организаций всех форм собственности, а также физических лиц – субъектов предпринимательской деятельности, которые осуществляют расчеты с потребителями в сфере торговли, общественного питания и услуг за наличный расчет и выполняют куплю-продажу наличной иностранной валюты.



Рис. 3.1. Схема документооборота кассовых операций

Типовая корреспонденция бухгалтерских счетов по учету кассовых операций представлена в табл. 3.1.

Таблица 3.1

Корреспонденция бухгалтерских счетов по учету кассовых операций

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Получены в кассу деньги с расчетного счета	30 "Касса"	31 "Счета в банках"
2.	Погашена задолженность покупателя по векселю путем внесения денежной наличности в кассу	30 "Касса"	34 "Краткосрочные векселя полученные"
3.	Поступила в кассу задолженность покупателей за продукцию, работы, услуги	30 "Касса"	36 "Расчеты с покупателями и заказчиками"
4.	Внесены в кассу невозмещенные подотчетные суммы работником предприятия	30 "Касса"	372 "Расчеты с подотчетными лицами"
5.	Внесены в кассу деньги работником с целью возмещения причиненных убытков	30 "Касса"	375 "Расчеты по возмещению причиненных убытков"
6.	Внесена учредителями в кассу предприятия денежная наличность в счет их взносов в уставной капитал	30 "Касса"	46 "Неоплаченный капитал"
7.	Получены в кассу долгосрочные и краткосрочные займы	30 "Касса"	50 "Долгосрочные займы" 60 "Краткосрочные займы"
8.	Возвращена в кассу предоплата, которая была осуществлена в адрес поставщика	30 "Касса"	63 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"
9.	Возвращена в кассу по ошибке выданная заработная плата	30 "Касса"	66 "Расчеты по выплатам работникам"
10.	Поступила в кассу денежная наличность от реализации продукции, работ и услуг предприятия	30 "Касса"	70 "Доходы от реализации"

Продолжение табл. 3.1

1	2	3	4
11.	Поступили в кассу деньги от реализации оборотных активов, а также пеня, штрафы, неустойки в результате невыполнения другими предприятиями договорных обязательств	30 "Касса"	71 "Прочий операционный доход"
12.	Получены в кассу наличными дивиденды по ценным бумагам	30 "Касса"	73 "Прочие финансовые доходы"
13.	Получена в кассу денежная наличность от реализации оборотных активов	30 "Касса"	74 "Прочие доходы"
14.	Отражены доходы от чрезвычайных событий путем внесения денежной наличности в кассу	30 "Касса"	75 "Чрезвычайные доходы"
15.	Получена в кассу страховщика денежная наличность от страхователей	30 "Касса"	76 "Страховые платежи"
16.	Приобретены за наличный расчет ценные бумаги других предприятий	14 "Долгосрчные финансовые инвестиции"	30 "Касса"
17.	Внесена денежная наличность из кассы на расчетный счет	31 "Счета в банках"	30 "Касса"
18.	Выдана из кассы денежная наличность на командировку	372 "Расчеты с подотчетными лицами"	30 "Касса"
19.	Осуществлена годовая предоплата за периодические издания	39 "Затраты будущих периодов"	30 "Касса"
20.	Выкуплены предприятием у акционеров акции собственной эмиссии	45 "Изъятый капитал"	30 "Касса"
21.	Возвращены наличными долгосрочные и краткосрочные займы	50 "Долгосрчные займы" 60 "Краткосрочные займы"	30 "Касса"
22.	Оплачена наличными из кассы задолженность по выданных долгосрочных и краткосрочных векселях	51 "Долгосрчные векселя выданные" 62 "Краткосрочные векселя выданные"	30 "Касса"

Продолжение табл. 3.1

1	2	3	4
23.	Осуществлены расчеты с поставщиками наличными из кассы	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”	30 “Касса”
24.	Произведены расчеты с фондами социального направления наличными из кассы	65 “Расчеты по страхованию”	30 “Касса”
25.	Выплачена из кассы заработная плата работникам предприятия	66 “Расчеты по выплатам работникам”	30 “Касса”
26.	Выплачены дивиденды собственникам ценных бумаг предприятия	67 “Расчеты с участниками”	30 “Касса”
27.	Проведены расчеты с прочими кредиторами наличными из кассы	68 “Расчеты по прочим операциям”	30 “Касса”
28.	Возвращены страхователю страховые платежи при условии прекращения действия договора страхования	76 “Страховые платежи”	30 “Касса”
29.	Оплачены наличными из кассы признанные штрафы, пени, неустойки	94 “Прочие затраты операционной деятельности”	30 “Касса”
30.	Оплачены наличными из кассы проценты за пользование кредитом	95 “Финансовые затраты”	30 “Касса”
31.	Осуществлена выплата наличными из кассы страховых сумм и страховых возмещений	904 “Страховые выплаты”	30 “Касса”
32.	Отображены потери от стихийных бедствий	99 “Чрезвычайные затраты”	30 “Касса”

3.3. Инвентаризация кассы

При инвентаризации кассы на предприятиях, в организациях и учреждениях следует руководствоваться “Положением о ведении кассовых операций в национальной валюте в Украине”, утвержденным постановлением Правления Национального банка Украины от 15.12.2004 г. № 637.

В сроки, установленные руководителем предприятия, но не реже одного раза в квартал, на каждом предприятии проводится

инвентаризация кассы с покупюрным пересчетом всех денег и проверкой других ценностей, которые находятся в кассе. Остаток денежной наличности в кассе сверяется с данными учета по кассовой книге. Для проведения инвентаризации кассы приказом руководителя предприятия назначается комиссия, которая составляет акт. В случае выявления в процессе инвентаризации недостачи или излишка ценностей в кассе в акте указывается сумма недостачи или излишка и обстоятельства их возникновения. Форма акта инвентаризации наличия денежных средств приведена в образце 3.7.

На обратной стороне акта в случае излишков или недостачи дается объяснение данного расхождения и заверяется подписью материально ответственного лица. Ниже отмечается решение руководства относительно выводов проведенной инвентаризации.

Акт составляется в двух экземплярах и подписывается членами инвентаризационной комиссии и материально-ответственным лицом.

Один экземпляр акта передается в бухгалтерию предприятия (организации), **второй** — остается у материально-ответственного лица.

В случае смены материально-ответственных лиц акт составляется в трех экземплярах (для материально-ответственного лица, которое сдало ценности, материально-ответственного лица, которое приняло ценности, и бухгалтерии).

Учредители предприятий, вышестоящие организации (в случае их наличия), а также аудиторы (аудиторские фирмы) в соответствии с заключенным договором во время проведения документальных ревизий на всех подведомственных предприятиях в обязательном порядке проводят ревизию кассы и проверяют соблюдение кассовой дисциплины. Во время проведения ревизий особое внимание уделяется вопросу обеспечения сохранности денег и ценностей.

В хозяйственных обществах, где это предусмотрено их уставом, такие ревизии проводятся ревизионными комиссиями.

Лица, обвиненные в нарушении кассовой дисциплины, привлекаются к ответственности в установленном действующим законодательством порядке.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическими остатками денежных средств и других ценностей, которые находятся в кассе, с данными бухгалтерского учета **урегулируются в следующем порядке:**

Образец 3.7

АО "Росток"

предприятие, организация

Структурное подразделение (цех) _____

АКТ № 1

ИНВЕНТАРИЗАЦИИ НАЛИЧИЯ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

" 25 " марта 200 5 г.

которые находятся в кассе

РАСПИСКА

Этим удостоверяю, что к началу проведения инвентаризации все расходные и приходные документы на денежные средства, сданы в бухгалтерию, и все денежные средства, которые поступили под мою ответственность, оприходованы, а те, что выбыли, списаны.

Материально-ответственное лицо

Кассир

должность

Сидоренко М.К.

фамилия, имя, отчество

= Сидоренко

подпись

На основании приказа (распоряжения) от "25" марта 200 5 г. № 15 проведена инвентаризация средств состоянием на "25" марта 200 5 г.

Во время инвентаризации установлен такой объем ценностей:

1) денежной наличности 2489 грн. 70 коп.

2) почтовых марок нет грн. _____ коп.

3) _____ грн. _____ коп.

4) _____ грн. _____ коп.

Итого фактического наличия 2489 грн. 70 коп.

Две тысячи четыреста восемьдесят девять грн. 70 коп.

словами

По учетным данным 2489 грн. 70 коп.

Итого инвентаризации: излишек нет недостача нет

Последние номера кассовых ордеров:

приходного № 47 расходного № 68

Глава комиссии

Зам. директора

должность

= Петренко

подпись

Петренко М.Т.

фамилия, имя, отчество

Члены комиссии

Бухгалтер

должность

= Степаненко

подпись

Степаненко Т.Т.

фамилия, имя, отчество

Руководитель цеха № 1

должность

= Жук

подпись

Жук В.И.

фамилия, имя, отчество

Секретарь

должность

= Трофимов

подпись

Трофимов С.М.

фамилия, имя, отчество

Подтверждаю, что средства, перечисленные в акте, находятся на моем ответственном хранении.

Материально-ответственное лицо

= Сидоренко

" 25 " марта 200 5 г.

- денежные средства и прочие ценности, выявленные в излишке, подлежат оприходованию и зачислению соответственно на увеличение дохода предприятия с дальнейшим установлением причин возникновения излишков и виновных в этом лиц;
- недостачи денежных средств и прочих ценностей, которые выявлены при инвентаризации кассы, взыскиваются с материально-ответственных лиц, а при условии, когда виновные не установлены или в наказании виновных лиц отказано судом, зачисляются в затраты предприятия.

Типовая корреспонденция бухгалтерских счетов, которая осуществляется по результатам проведения инвентаризации денежных средств и прочих ценностей, которые находятся в кассе предприятия, представлена в табл. 3.2.

Таблица 3.2

Корреспонденция бухгалтерских счетов по результатам инвентаризации кассы

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Выявлены излишки денежных средств в результате инвентаризации	30 “Касса”	719 “Прочие доходы от операционной деятельности”
2.	Отображена сумма недостачи денежных средств в кассе, которая не возмещена материально ответственным лицом	947 “Недостачи и потери от порчи ценностей”	30 “Касса”
3.	Отображена сумма, которая подлежит возмещению виноватым лицом	375 “Расчеты по возмещению причиненных убытков”	30 “Касса”
4.	Внесена в кассу сумма недостачи денежных средств материально-ответственным лицом	30 “Касса”	375 “Расчеты по возмещению причиненных убытков”

3.4. Порядок открытия и закрытия счетов в учреждениях банков

Открытие счетов

В целях обеспечения хранения денежных средств, а также осуществления банковских расчетов как с юридическими, так и физическими лицами, предприятия открывают счета в учреждениях банков. Основными нормативно-правовыми документами, которые регулируют данный вопрос, является Закон Украины “О банках и банковской деятельности” от 20.03.1991 г. № 872-ХІІ, а также нормативный акт НБУ “Инструкция о порядке открытия, использования и закрытия счетов в национальной и иностранных валютах” от 12.11.2003 г. № 492.

Инструкция регулирует правоотношения, которые возникают при открытии клиентам банков текущих, депозитных (вкладных) счетов в национальной и иностранной валюте, а также текущих бюджетных счетов в национальной валюте Украины.

Банки открывают счета зарегистрированным в установленном действующим законодательством порядке юридическим лицам и физическим лицам — субъектам предпринимательской деятельности (далее — предприятия), филиалам, представительствам, отделениям и другим отдельным подразделениям предприятий, в том числе структурным подразделением, выделенным в процессе приватизации (далее — отдельные подразделения), избирательным фондам (политических партий, избирательных блоков партий и кандидатов в депутаты), представительствам юридических лиц-нерезидентов, иностранным инвесторам, физическим лицам на условиях, изложенных в договоре между учреждением банка и владельцем счета.

Счета для хранения денежных средств и осуществления всех видов банковских операций открываются в любых банках Украины по выбору клиента и по согласию этих банков.

Текущие счета открываются предприятиям всех видов и форм собственности, их отдельным подразделениям, а также физическим лицам — субъектам предпринимательской деятельности для хранения денежных средств и осуществления всех видов операций по этим счетам в соответствии с действующим законодательством Украины.

Текущие бюджетные счета открываются предприятиям, учреждениям, организациям, которые содержатся за счет бюджетов.

Для открытия текущих счетов и текущих бюджетных счетов предприятия представляют в учреждения банков такие документы:

а) заявление на открытие счета установленного образца, которое представлено в образце 3.8.

Заявление подписывает руководитель и главный бухгалтер предприятия. Если в штате нет должности главного бухгалтера или другого служебного лица, на которое возложена функция ведения бухгалтерского учета и отчетности, то заявление подписывает только руководитель;

б) копию свидетельства о государственной регистрации в органе исполнительной власти, другом органе, уполномоченном осуществлять государственную регистрацию, удостоверенную нотариально или органом, который выдал свидетельство о государственной регистрации (кроме бюджетных учреждений и организаций);

в) копию надлежащим образом зарегистрированного устава (положения), заверенную нотариально или органом, который регистрирует. Положения, которые утверждаются постановлениями Кабинета Министров Украины или указами Президента Украины, нотариального заверения не требуют.

Учреждения и организации, которые действуют на основании законов, уставы (положения) не подают;

г) копию документа, который подтверждает взятие предприятия на налоговый учет, удостоверенную налоговым органом, нотариально или уполномоченным работником банка;

д) карточку с образцами подписей лиц, которым в соответствии с действующим законодательством или учредительными документами предприятия предоставлено право распоряжения счетом и подписания расчетных документов, заверенную нотариально или вышестоящей организацией в установленном порядке. В карточку включается также образец отпечатка печати предприятия;

е) справку о регистрации в органах Пенсионного фонда Украины. В обязательном порядке в указанной справке должно быть указано учреждение банка. Уполномоченный работник банка, который принимает документы на открытие счета, обязан соответствующим образом оформить отрывную часть справки и вернуть ее клиенту для предоставления в органы Пенсионного фонда Украины.

Образец 3.8

**ЗАЯВЛЕНИЕ
НА ОТКРЫТИЕ СЧЕТА**

Наименование учреждения банка
Акционерный коммерческий банк
“Приоритет”

Наименования предприятия
Акционерное общество
(полное и точное название)

“Росток”

Идентификационный код по ЕГРПОУ

Идентификационный код по ГРФЛ

00547038

Просим открыть

текущий

(текущий, бюджетный и др. счета)

счет на основании Инструкции Национального банка Украины об открытии банками счетов в национальной и иностранной валюте, которая имеет для нас обязательную силу, с содержанием этой Инструкции ознакомлены. В других учреждениях банков счета

не имеем

не имеем, имеем (указать номера счетов и в каких учреждениях банков открыты)

Руководитель **Директор** = **Иваненко** **Иваненко В. М.**
(должность) (подпись) (фамилия, инициалы)

Главный бухгалтер = **Петренко** **Петренко М.П.**
(должность) (подпись) (фамилия, инициалы)

“ 5 ” **января** 200 **5** г.

М.П.

Отметки банка

Открыть _____ счет
(текущий, бюджетный и др. счета)

Документы на оформление открытия счета и осуществление операций по счетам проверил:

Разрешаю
Руководитель _____
(подпись)

Дата открытия счета
“ _____ ” _____ 200 _____ г.

№ бал. счета	№ личн. счета

Главный бухгалтер _____
(подпись)

ж) копию справки о внесении предприятия в Единый государственный реестр предприятий и организаций Украины, удостоверенную нотариально или органом, который выдал справку;

з) копию страхового свидетельства, которое подтверждает регистрацию предприятия в Фонде социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний Украины как плательщика социальных страховых взносов, удостоверенную нотариально или органом, который его выдал, или уполномоченным работником банка.

Если в этом учреждении банка открыто текущий счет клиента, то бюджетный счет открывается на основании заявления на открытие бюджетного счета. Предоставление вышеупомянутых документов в этом случае не требуется. В случае непоступления средств из бюджета на протяжении года указанные счета закрываются в порядке, предусмотренном действующим законодательством.

Все юридические лица независимо от форм собственности и их отдельные подразделения **подают карточку с образцами подписей и оттиском печати**. В карточку включаются образцы подписей лиц, которым в соответствии с действующим законодательством и учредительными документами предприятия предоставлено право распоряжения счетом и подписания расчетных документов.

Право первой подписи принадлежит руководителю предприятия, которому открывается счет, а также соответствующим служебным лицам, уполномоченным руководителем.

Право второй подписи принадлежит главному бухгалтеру, а в случае отсутствия такой должности — лицу, которое пользуется правами главного бухгалтера, или служебному лицу, на которое возложено ведение бухгалтерского учета и отчетности, и соответствующим служебным лицам, уполномоченным руководителем.

Типовая форма карточки с образцами подписей и оттиском печати представлена в образце 3.9.

Право первой подписи не может быть предоставлено главному бухгалтеру и другим лицам, которые имеют право второй подписи.

Право второй подписи не может быть предоставлено лицам, которые пользуются правом первой подписи.

По счетам юридических лиц, которые обслуживаются централизованными бухгалтериями, право второй подписи принадлежит главному бухгалтеру централизованной бухгалтерии и лицам, им уполномоченным.

Образец 3.9

КАРТОЧКА

С ОБРАЗЦАМИ ПОДПИСЕЙ И ОТТИСКОМ ПЕЧАТИ

Владелец счета Акционерное общество
(полное название)

«Росток»

Адрес г. Киев ул. Ростовая, 9
тел. № 8 7 5 4 4 9 3

Идентификационный код по ЕДРПОУ	Идентификационный номер ГРФД
	<u>00547038</u>

ОТМЕТКА БАНКА

Разрешение на принятие образцов подписей
Главный бухгалтер
(или его заместитель)
(Подпись)

“ ” 200 г.

Название вышестоящей организации

(министерство, ведомство,

центральная кооперативная или общественная организация)

Название учреждения банка Акционерный

коммерческий банк «Приоритет»

Местонахождение учреждения банка:

г. Киев, ул. Счетоводов, 10

Коды	

ПРОЧИЕ ОТМЕТКИ

Представляем образцы подписей и печати, которые просим считать обязательными при осуществлении операций по счету

Чеки и прочие распоряжения по счету 26003404705507
просим считать действительными в случае наличия на них одной
первой и одной второй подписей

Продолжение образца 3.9

Оборотная сторона карточки

Акционерное общество «Росток»
(выделение владельца счета)

Счет № 26003404705507

Образец печати

Должность	Фамилия, имя, отчество	Образец подписи
Первая подпись	<u>Иваненко Владимир</u>	= <u>Иваненко</u>
Вторая подпись	<u>Петренко Михаил Петрович</u>	= <u>Петренко</u>

Место для печати вышестоящей организации, которая удостоверяла полномочия и подписи

Срок полномочий и подписи служебных лиц, которые временно пользуются правом первой или второй подписей, удостоверяем:

Руководитель
Главный бухгалтер

Заверяющая подпись нотариуса (форма № 52) «5» января 200 5 г. Я. государственный (частный) нотариус Савенко Петр Петрович

(должность и подпись руководителя или заместителя руководителя вышестоящей организации)

нотариальной конторы (округ) Днепропетровский
удостоверяю подлинность подписи Директора акционерного общества «Росток» Иваненко В. М.

общества «Росток» Иваненко В. М.
(юридического лица, фамилия, имя, отчество, представителя)

и главного бухгалтера Петренко М.П.
которая сделана в моем присутствии. Личность представителя установлена, полномочия его проверены.
Зарегистрировано в реестре за № 34405

Въяснено _____
(государственной пошлины, платы)

Государственный (частный) нотариус = Савенко
печать (подпись)

Выданные денежные чеки			
дата	с №	до №	дата с № до №

По счетам юридических лиц и их отдельных подразделений, в штате которых отсутствуют лица, которым может быть предоставлено право второй подписи, а также предпринимателей без создания юридического лица, в учреждение банка подается заверенная в соответствии с требованиями карточка с образцами подписей лиц, которым принадлежит право первой подписи. В случае открытия текущего счета бюджетной организации, в штате которой нет счетовода или другого работника, на которого можно возложить ведение бухгалтерского учета, в карточку с образцами подписей и оттиском печати включается только образец подписи руководителя. В этом случае вышестоящий орган, удостоверяя карточку, делает отметку в графе, которая предназначена для указания должности, фамилии, подписей лиц, имеющих право второй подписи, об отсутствии в штате работников, которым может быть предоставлено право второй подписи.

В карточку с образцами подписей и оттиском печати обязательно включается образец оттиска предоставленной предприятиям и их обособленным подразделениям печати. Печати предприятий — субъектов предпринимательской деятельности и их отдельных подразделений должны содержать их идентификационные коды. Использование печатей, предназначенных для специальных целей, например, “для пакетов”, “для пропусков”, недопустимо.

Карточка с образцами подписей и оттиском печати может быть заверена подписью руководителя или заместителя руководителя вышестоящего органа и печатью вышестоящего органа или нотариально, а в населенных пунктах, где нет нотариальных контор или частных нотариусов, — сельским, поселковым, районным, городским советами. В случае замены или дополнения хотя бы одной из подписей подается новая карточка с образцами подписей всех лиц, которые имеют право первой или второй подписи.

В случае временного предоставления лицу права первой или второй подписи, а также в случае временной замены одного из лиц, уполномоченных руководителем или главным бухгалтером соответственно, новая карточка не составляется, а дополнительно подается карточка только с образцом подписи временно уполномоченного лица с указанием срока его действия и копия соответствующего документа (протокола, приказа и пр.), который подтверждает эти полномочия.

Эта временная карточка подписывается руководителем и главным бухгалтером, подтверждается оттиском печати и дополнительного заверения не требует.

Карточка с образцами подписей и отпечатком печати предоставляется в учреждение банка в двух экземплярах. Дополнительные экземпляры могут быть затребованы у владельцев счетов, которые имеют в этом учреждении банка больше одного счета, если это необходимо по условиям размещения операционных подразделений учреждений банка. При этом дополнительные экземпляры удостоверяются главным бухгалтером учреждения банка или его заместителем после сверки с основным экземпляром карточки. Такие дополнительные экземпляры карточек заверения вышестоящим органом или нотариусом не требуют.

Карточка с образцами подписей и оттиском печати нерезидента может быть заверена нотариусом иностранного государства и легализована в консульском учреждении Украины, при этом применяется форма заверяющей надписи нотариуса иностранного государства.

При открытии счета для формирования уставного фонда хозяйственного общества предоставляется: решение учредителей об определении лица, которому предоставляется право распорядительной подписи при проведении денежных операций по счету, которое оформляется в виде доверенности, заверенной нотариально (если хотя бы одним из учредителей есть физическое лицо); копия учредительного договора, заверенная нотариально (если учредителем есть физическое лицо); заявление об открытии счета, подписанное уполномоченным учредителями лицом; карточка с образцом подписи лица, которому учредителями предоставлено право распорядительной подписи, заверенная уполномоченным работником банка.

Средства на этот счет перечисляются учредителями, участниками для формирования уставного фонда хозяйственного общества до его регистрации как юридического лица. Этот счет начинает функционировать как текущий только после получения банком документов относительно регистрации хозяйственного общества в установленном порядке. В случае отказа в регистрации хозяйственного общества или в других случаях, предусмотренных действующим законодательством Украины, средства возвращаются учредителям, участникам, а счет закрывается.

Для открытия текущего счета в иностранной валюте предприятие-резидент представляет уполномоченному банку

документы, которые предусмотрены при открытии текущего счета в национальной валюте.

Если текущий счет в иностранной валюте открывается в том же банке, где открыт текущий счет в национальной валюте, то предоставление пакета документов не обязательно (кроме заявления об открытии счета и карточки с образцами подписей и оттиском печати).

Закрытие счетов

Во время реорганизации предприятия (слияния, присоединения, деления, преобразования), а также в случае проведения перерегистрации субъекта предпринимательской деятельности, вызванной изменением его названия, организационно-правовой формы, формы собственности, **счет закрывается.**

В случае ликвидации предприятия для проведения ликвидационной процедуры используется один текущий счет предприятия, которое ликвидируется, определенный ликвидатором (ликвидационной комиссией). Для этого в банк предоставляются решение о ликвидации предприятия и нотариально удостоверенная карточка с образцами подписей ликвидатора (уполномоченных членов ликвидационной комиссии) и оттиском печати предприятия, которое ликвидируется. Другие счета, выявленные при проведении ликвидационной процедуры, подлежат закрытию ликвидатором (ликвидационной комиссией).

Текущие счета закрываются в учреждениях банка:

- а) на основании заявления владельца счета;
- б) на основании решения органа, на который законом возложены функции по ликвидации или реорганизации предприятия;
- в) на основании соответствующего решения суда или хозяйственного суда о ликвидации предприятия;
- г) на других основаниях, предусмотренных действующим законодательством Украины или договором между учреждением банка и владельцем счета.

Закрытие текущего счета по желанию владельца осуществляется на основании его заявления. Типовая форма заявления о закрытии счета представлена в образце 3.10.

При наличии средств на счете банк осуществляет завершающие операции по счету (по выполнению платежных требований на принудительное списание (взыскание) средств, выплаты средств денежной наличностью, перечисления остатка средств на основании платежного поручения на другой счет предприятия,

Образец 3.10

ЗАЯВЛЕНИЕ О ЗАКРЫТИИ СЧЕТА

Наименование учреждения банка АКБ “Приоритет”

Наименование предприятия Акционерное общество “Росток”
(полное и точное название)

Просим закрыть счет текущий № 26003404705507,
(вид счета) (номер счета)

остаток средств перечислить на счет № 26008250347112,
(номер счета)

открытый в АКБ “Элит-Инвест” МФО 630027
(название учреждения банка)

Руководитель Директор = Иваненко Иваненко В.М.
(должность) (подпись) (фамилия, инициалы)

Главный бухгалтер = Петренко Петренко М.П.
(подпись) (фамилия, инициалы)

Дата заполнения заявления:

“15” апреля 2005 г.

М.П.

Отметки банка

1. Дата, время получения банком заявления “15” 04 2005 г. в 10⁰⁰ ч.
2. Остаток средств на счете по состоянию
на дату получения банком заявления 257000 грн. 00 коп.
3. Дата перечисления остатка “15” апреля 2005 г.
4. Дата закрытия счета “16” апреля 2005 г.

Главный бухгалтер = Лемчук (подпись)

указанный в заявлении и т.п.). При этом датой закрытия счета считается следующий после проведения последней операции по этому счету день.

Если на счете владельца нет остатка средств, а заявление предоставлено в операционное время банка, то датой закрытия счета является день получения банком этого заявления.

В день закрытия счета банк обязан выдать клиенту справку о закрытии счета. Дело по юридическому оформлению счета остается в учреждении банка.

Операции на счетах в учреждениях банков могут быть временно прекращены на основании решения государственных налоговых, судебных, правоохранительных и других органов, если это предусмотрено законодательными актами Украины. В случае временного прекращения операций на счетах такие счета не закрываются до получения сообщения соответствующего органа об отмене решений о прекращении операций на счетах.

В случае закрытия текущего или депозитного счета субъекта предпринимательской деятельности учреждение банка на протяжении трех рабочих дней сообщает об этом налоговый орган. Сообщение о закрытии счета присылается по электронной почте Национального банка Украины с использованием средств защиты информации Национального банка Украины.

3.5. Оформление расчетных документов и прием их учреждениями банков

Нормативным документом, который регулирует вопрос оформления расчетных документов и их прием учреждениями банков, является Инструкция “О безналичных расчетах в хозяйственном обороте Украины”, утвержденная Постановлением Национального банка Украины от 02.08.1996 г. № 204 с дальнейшими изменениями и дополнениями.

Указанным нормативным документом определено, что расчетные документы, которые подаются клиентами в банк в бумажной форме, должны отвечать требованиям установленных стандартов и содержать (в зависимости от их формы) **такие реквизиты:**

а) название документа;

б) номер документа, число, месяц, год его составления. Число и год указываются цифрами, месяц — буквами. На расчет-

ных документах, которые заполняются с помощью технических средств, допускается указания месяца цифрами (01-12);

в) названия и коды (номера) плательщика и получателя средств: полное название или его официальное сокращение, которые отвечают зарегистрированным в учредительных документах, идентификационные коды по Единому государственному реестру предприятий и организаций Украины (далее по тексту — код);

г) названия банков плательщика и получателя, их местонахождение и условные номера за МФО (код банка).

д) сумма платежа цифрами и буквами. При указании суммы цифрами разделительным знаком является запятая, а цифрами проставляется как сумма в целых гривнах, так и сумма копеек. **Например:** 123,45. При указании суммы буквами первое слово начинается с большой буквы, название денежной единицы указывается в сокращенной форме, а сумма копеек — цифрами. **Например:** Двадцать одна грн 78 коп. Если сумма состоит только из копеек, то обязательным является написание слов “Ноль грн”, а в случае отсутствия в сумме копеек обязательным есть написание слов “00 коп.”;

е) назначение платежа: название товара (выполненных работ, предоставленных услуг), ссылка на документ, на основании которого осуществляется операция (договор, счет, товарно-транспортный документ и пр.), с указанием его номера и даты, название соответствующей статьи закона, которым предусмотрено беспспорное списание (взыскание) средств, и т.п.

Вместо названия товара может отмечаться его кодовое (условное) значение.

Если плательщик или получатель платежа (или они вместе) являются лицами, которые в соответствии действующим законодательством Украины признаются нерезидентами, то реквизит “Назначение платежа” обязательно может дополнительно содержать данные о содержании операции, по которой осуществляется движение средств, а также код страны, в которой получатель платежа зарегистрирован как юридическое лицо (для физических лиц — страна постоянного проживания). Эти данные должны быть отображены в виде семизначного кода, который получается таким образом: первые четыре знака — код операции по стандартной классификации платежного баланса, последние три знака — код страны получателя платежа по Классификатору стран мира (ДК007-96);

ж) на первом экземпляре (независимо от способа изготовления расчетного документа) — оттиск печати и подписи ответственных лиц плательщика или (и) получателя средств.

з) коды бюджетной классификации и срок наступления платежа (в случае перечисления средств в бюджет);

и) сумма налога на добавленную стоимость (цифрами) или надпись “без налога на добавленную стоимость”.

Если хотя бы один из указанных реквизитов (если они предусмотрены формой документа) не заполнен или заполнен с нарушением требований, которые установлены этой Инструкцией, то банк такой документ к выполнению не принимает.

Использование факсимиле при совершении подписи, исправления и подчистки в расчетных документах не допускаются.

Банк не имеет права делать исправления в расчетных документах в бумажном или электронном виде, полученных от своих клиентов и клиентов других банков, за исключением случаев, обусловленных нормативно-правовыми актами Национального банка Украины.

В случае отказа принять от клиента расчетный документ банк в день получения документа может сделать на его оборотной стороне надпись о причине возвращения документа без выполнения (с ссылкой на раздел (пункт) нормативно-правового акта Национального банка Украины, который нарушен), указать дату его возвращения (с подписями исполнителя и главного бухгалтера, заверенными штампом банка) и вернуть документ клиенту.

Ответственность за правильность внесенных в расчетный документ данных, в том числе номеров счетов (также регистрационных), кодов банков, суммы налога на добавленную стоимость и кодов бюджетной классификации несет предприятие или физическое лицо, которое составило документ.

Клиент, исходя из своих технических возможностей и технических возможностей банка, в котором он открыл счет, может подавать в банк расчетные документы **как в бумажной форме, так и в виде электронных расчетных документов** (электронных сообщений) по каналам связи. Способ представления им документов в банк предусматривается в договоре на расчетно-кассовое обслуживание.

Бумажные расчетные документы, как правило, выписываются с использованием технических средств **за один раз под копиру в двух экземплярах**, платежные требования и документы предприятий, которые обслуживаются в одном учреждении бан-

ка, — **в трех экземплярах** (если применение копирки невозможно, то на всех тождественных экземплярах в правом верхнем углу должны быть размещены последовательные порядковые номера).

Средства списываются со счета плательщика только на основании первого экземпляра расчетного документа.

Расчетные документы принимаются банками к выполнению без ограничения их максимального или минимального размера суммы. **Платежи со счетов клиентов выполняются банками в пределах остатков средств на начало операционного дня.**

Банк плательщика принимает документы от клиентов на протяжении операционного времени.

Операционное время — регламентированное внутренним режимом работы банковского учреждения время работы с клиентами (в пределах операционного дня), особенность которого состоит в том, что все расчетные документы, принятые банковским учреждением на протяжении этого времени, должны быть выполнены (проверены, переданы в банк получателя (плательщика), оформлены необходимыми бухгалтерскими проводками по соответствующим счетам и т.п.) в тот же день.

Операционный день — часть рабочего дня банковского учреждения, регламентированная внутренним режимом его работы (все операции, осуществленные на протяжении этой части дня, отображаются в балансе за этот день).

Расчетные документы, которые поступили в банк на протяжении операционного времени, выполняются в день их поступления.

Расчетные документы, которые поступили после операционного времени, банк выполняет на следующий день или в тот же день, если это предусмотрено соглашением о расчетно-кассовом обслуживании.

На всех экземплярах бумажных расчетных документов банк в обязательном порядке **в правом верхнем** углу проставляет **дату поступления этих документов**. Если документы поступили после окончания регламентированного банком времени работы с клиентами, на них проставляется штамп **“Вечерняя”**. **Дата выполнения** расчетного документа проставляется **в правом нижнем** углу.

В случае, если дата расчетного документа совпадает с датой проводки его банком, дата получения банком документа в правом верхнем углу не проставляется.

Если расчеты осуществляются без применения системы электронных межбанковских расчетов, расчетные документы предприятий между учреждениями банков доставляются курьерской почтой в соответствии с “Правилами приема, обработки и доставки корреспонденции банковских учреждений спецсвязью Министерства связи Украины”.

Возвращение плательщику его платежных поручений на уплату налогов, сборов, других обязательных платежей и взносов в государственные целевые фонды осуществляется на основании его письма об отзыве. При этом на письме плательщика должна быть отметка органа, которому это право предоставлено действующим законодательством, о согласии на отзыв из картотеки платежного поручения, которое подписывается уполномоченным лицом этого органа и заверяется оттиском его печати.

Возвращение взыскателю расчетных документов осуществляется банком плательщика спецсвязью в день поступления от взыскателя письма об отзыве или на следующий день, если это письмо поступило после окончания операционного времени.

В случае поступления от взыскателя в учреждение банка письма об отзыве из картотеки части суммы от той суммы, которая указана в расчетном документе, ответственный работник банка может исправить сумму в этом документе, указать дату исправления, заверить исправление своей подписью и штампом банка, продолжая учитывать этот документ в картотеке. Если в письме об отзыве указаны конкретные исполнительные документы, которые будут отозваны, то банк возвращает их взыскателю без исполнения. Письмо об отзыве частичной суммы расчетного документа сохраняется банком вместе с первым экземпляром расчетного документа.

Предприятия (независимо от формы собственности) в соответствии со статьей 6 Указа Президента Украины от 16.03.95 № 227 “О мероприятиях по нормализации платежной дисциплины в народном хозяйстве Украины” **должны в пятидневный срок возвращать плательщикам по ошибке зачисленные на их счета средства.** Если владелец счета, на который по ошибке зачислены средства, не возвратил их в указанный срок, то возвращение этих средств может осуществляться в претензионно-исковом порядке.

Если ошибочное зачисление (списание) средств состоялось по вине банка, то он немедленно должен сообщить фактическому получателю средств (в зависимости от конкретных обстоя-

тельств — непосредственно или через банк, где он обслуживается) о необходимости возвращения по ошибке зачисленных средств. В сообщении о необходимости возвращения средств банк указывает счета, на которые должны быть перечислены средства, которые возвращаются. Банк, который обслуживает клиента, на счет которого по ошибке зачислены средства, после получения сообщения передает их под расписку этому клиенту или присылает заказным письмом не позднее следующего рабочего дня.

Если ошибочное зачисление средств возникло по вине банка получателя, то этот банк за счет своих средств должен перечислить их получателю, указанному в документах.

Если ошибочное списание средств возникло по вине банка плательщика, то этот банк за счет своих средств должен возратить по ошибке списанные средства на счет плательщика.

Если получатель, на счет которого по ошибке зачислены средства, добровольно не возвратил их банку, который прислал сообщение о необходимости возвращения, то эти средства должны взиматься банком в претензионно-исковом порядке.

Расчеты в системе электронных платежей **“клиент — банк”**

При осуществлении расчетов клиенты могут применять систему “клиент — банк”, которая обеспечивает:

- передачу сообщений между клиентом и банком в зашифрованном виде с помощью сертифицированных средств защиты;
- автоматическое ведение протокола (и защита этого протокола от модификации) передачи расчетных документов между банком и клиентом как в банк, так и в автоматизированное рабочее место (далее — АРМ) клиента;
- автоматическое архивирование протоколов в конце дня.

Юридическим основанием для вхождения клиента в систему электронных платежей “клиент — банк” и обработка его электронных документов банком является отдельный договор между ним и банком.

В договоре обязательно должны быть оговорены права, обязанности и ответственность сторон в случае возникновения спорных вопросов и порядок их решения.

Программное обеспечение системы “клиент — банк” должно отвечать требованиям, которые предъявляются к технологии

банковских расчетов, и иметь сертификат (разрешение) Национального банка Украины.

АРМ клиента обеспечивает автоматическое ведение текущего состояния личного счета в банке, учитывая проведенные начальные и обратные платежи. Электронные документы, которые подаются клиентом в банк, должны отвечать формату платежных документов системы электронных платежей Национального банка Украины, с указанием электронных цифровых подписей ответственных лиц плательщика, которым в соответствии с учредительными документами предоставлено право подписи. Банковская часть системы “клиент — банк” обеспечивает проверку представленных электронных подписей на каждом электронном расчетном документе клиента и по платежному файлу в целом.

При использовании системы “клиент — банк” осуществляется сверка (квитовка) файлов начальных и обратных платежей между банком и АРМ клиента, подготовка выписки по платежным операциям клиента в банке на протяжении операционного дня и сверки этой информации с информацией из АРМ клиента в конце дня.

После получения от банка выписки со счета клиент составляет “Реестр расчетных документов, которые отправлены в банк по каналам связи и приняты банком к оплате”.

Такой же реестр по каждому клиенту составляется в банке после печатания баланса операционного дня. Реестр электронных платежей с полным перечнем реквизитов расчетных документов подшивается банком в документы дня как первичные документы, которые поступили от клиента в банк для оплаты. Реестр должен обязательно содержать сведения о дате и времени представления расчетных документов владельцам счета к выполнению.

3.6. Учет операций на текущем счете

Для учета наличия и движения денежных средств на текущем счете, которые находятся 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 отображается поступление денежных средств, **по кредиту** — их использование.

Для осуществления операций на текущем счете предприятием в уполномоченный банк представляются оформленные надлежащим образом соответствующие первичные документы. Осуществление такого рода операций требует от бухгалтера, в свою очередь, не только знание, с помощью какого документа можно осуществить ту или другую операцию, а также умения их правильно заполнять и обрабатывать.

Исходя из этого, документы, с помощью которых осуществляются операции на текущем счете в банке, можно разделить на три группы:

1) документы, с помощью которых субъект хозяйствования обеспечивает взаимосвязь между текущим счетом и кассой предприятия (заявление на получение чековых книжек, денежная чековая книжка, объявление о внесении денежной наличности);

2) документы, с помощью которых субъект хозяйствования осуществляет расчеты с другими субъектами хозяйствования в обоих направлениях (платежное поручение, платежное требование-поручение);

3) документы, с помощью которых осуществляется списание сумм недоимок в бюджет по налогам и которые взимаются в беспорядке (платежное требование, инкассовое поручение-распоряжение).

Учитывая деление документов на три группы, рассмотрим сначала документы, с помощью которых субъект хозяйствования обеспечивает взаимосвязь между текущим счетом в банке и кассой предприятия.

Для получения надлежащих наличных денежных средств из банка в кассу предприятия используют чек денежной чековой книжки. В свою очередь, для получения как денежной, так и расчетной чековой книжки в учреждение банка подается **“Заявление на получение чековых книжек”**, которое представлено в образце 3.11.

Заявление на получение чековых книжек может быть оформлено как рукописно, так и с использованием технических средств. Для придания юридической силы на заявлении ставятся подписи руководителя и главного бухгалтера, а также печать предприятия, чем удостоверяется фамилия и подпись лица, которое направляют для выполнения данной операции в банк.

Образец 3.11

АКБ "Приоритет"
(название учреждения санка-эмптента)

ЗАЯВЛЕНИЕ №

от "10" января 2005 г.

Название предприятия чекодателя Акционерное общество "Росток"

Просят выдать с нашего счета № 26003404705507

1. Денежных чековых книжек одну шт. по 25 страниц
(количество буквами) (количество)

2. Расчетных чековых книжек шт. по страниц з депонированием лимита со счета (указать вид счета) для расчетов
(для каких расчетов или название поставщика)

Лимит установленный в сумме (цифрами)

Чеки обязуемся хранить под ключом.

в безопасном от пожара и краж помещении.

Чековые книжки доверяем получить нашему сотруднику Сидоренко М. К.

подпись которого Сидоренко удостоверяем.

Печать и подпись клиента

Иваненко

Петренко

Кассе: указанное в заяве количество чековых книжек выдать.

Руководитель учреждения банка Остапов

Главный бухгалтер Андрейчук

Денежные чековые книжки с бланками за №№ 30450074-30450098
(от — до)

Расчетные чековые книжки з бланками за №№
(от — до)

Выдал кассир Юхия Получил Сидоренко

С порядком заполнения и исполнью зования чековой книжки ознакомлен.

Подпись клиента Сидоренко

Форма № 896

ТАЛОН В КАССУ

"10" января 2005 г.

Счет № 26003404705507

Для оформления
получено чековых книжек:

1. Денежных 1 шт.
с № 30450074

до № 30450098

2. Расчетных шт.

с №

до №

Бухгалтер

(операционный

работник) Сагун

Чековые книжки с

перерасчетом

количества чеков от

бухгалтера принял

Кассир Юхия

На всех чеках, которые входят в чековую книжку (денежной или расчетной) учреждением банка проставляется соответствующая номерация и название того предприятия, которому она выдается.

Получая указанные чековые книжки, кассир предприятия собственноручно подписывается на представленном им в банк заявлении, чем удостоверяет принадлежность ему утвержденной на предприятии подписи на получение чековых книжек.

Заметим, что по денежной чековой книжке установление разного рода денежного лимита не предусмотрено, поскольку она используется лишь с целью получения предприятием денежной наличности из банка в кассу предприятия.

Для получения денежной наличности из банка в кассу предприятия главный бухгалтер оформляет **вручную чек денежной чековой книжки**, которая кассиром передается в банк. Форма и порядок заполнения чека представлены в образце 3.12.

Полученные деньги оприходуются в кассе приходным кассовым орденом, в котором отмечают, что основанием для осуществления поступлений в кассу стал чек №.

По факту окончания чеков денежной чековой книжки в банк подается новое заявление на получение чековых книжек, к которой прилагаются корешки предыдущей.

Для передачи денежной наличности из кассы в банк кассиром предприятия оформляется вручную **“Объявление о внесении денежной наличности”**. Типовая форма объявления на внесение денежной наличности и порядок ее заполнения представлены в образце 3.13.

Отметим, что на объявлении о внесении денежной наличности:

1) подписи руководителя, главного бухгалтера и печать предприятия не ставятся;

2) кассир предприятия подписывается только один раз на первой (верхней) части объявления о внесении денежной наличности;

3) номерацию объявления о внесении денежной наличности (номера объявления, квитанции и ордера) проставляют все под одним номером в банке по факту поступления, несмотря на то, что само объявление является исходящим документом с предприятия.

Сразу после сдачи денег в банк кассиру предприятия выдается на руки средняя часть объявления о внесении денежной

Образец 3.12

<p>КОРЕШОК ЧЕКА КД 0578050 НА 1433,35 “14” января 20 05 г.</p> <p>ЧЕК ВЫДАН Сидоренко М.К. кому</p> <p>Подписи:</p> <p>= Иваненко первый</p> <p>= Петренко второй</p> <p>ЧЕК ПОЛУЧИЛ “14” января 20 05 г.</p> <p>= Сидоренко подпись</p>	<p>ЧЕК КД 0578050 <u>26003404705507</u> № счета подателя чека</p> <p>НА 1433,35 цифрами</p> <p>место выдачи “14” января 20 05 г. число месяц прописью</p> <p>наименование учреждения</p> <hr/> <p>БАНКУ ЗАПЛАТИТЬ <u>Сидоренко Николаю Карповичу</u> кому</p> <p>Место печати подающего чека Одну тысячу четыреста тридцать три грн. 35 коп. сумма прописью</p> <p>ПОДПИСЬ = Иваненко = Петренко</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td>Серийный №</td> <td>X</td> <td>Счет №</td> <td>X</td> <td>Сумма</td> <td>X</td> <td>№ банка</td> <td>X</td> <td>Текст</td> </tr> </table>	Серийный №	X	Счет №	X	Сумма	X	№ банка	X	Текст
Серийный №	X	Счет №	X	Сумма	X	№ банка	X	Текст		

КД 0578050

В КАССУ – контрольная марка

Место для наклейки контрольной марки

Оборотная сторона чека

Символ	ЦЕЛИ ЗАТРАТ	СУММА	
40	Заработная плата <u>за декабрь 2004 г.</u>	1433,35	ОПРИХОДОВАНО по кассе, кассовый ордер № <u>27</u> от “14” 01 20 05 г. Главный (старший) бухгалтер = Петренко
46	Закупки сельхозпродуктов		
50	Пенсии, помощь и страховая компенсация.		
ПОДПИСИ: = Иваненко		= Петренко	
Указанную в данном чеке сумму получил подпись = Сидоренко			
ОТМЕТКИ, КОТОРЫЕ УДОСТОВЕРЯЮТ ЛИЧНОСТЬ ПОЛУЧАТЕЛЯ Предъявленный <u>паспорт СК</u> за № <u>345024</u> наименования документа			
Выдан <u>Днепровским РВДМВС Украины</u> “19” февраля 20 01 г. наименования учреждения			
Место выдачи г. Киев			
ПРОВЕРЕНО	ОПЛАТИТЬ	“ _ ” _____ 20 _ г.	
	Ответ. исполнитель	Уплачено	
Контролер	Бухгалтер	Кассир	

Образец 3.13

17 апреля 2005 г.
(дата)

ОБЪЯВЛЕНИЕ № _____ о внесении денежной наличности

От кого <u>Акционерное общество</u> <u>"Росток"</u>	Для зачисления	
Банк получателя <u>Акционерный</u> <u>Коммерческий банк "Приоритет"</u>		
Получатель <u>Акционерное общество</u> <u>"Росток"</u>	<u>26003404705507</u>	<u>2250,00</u>
	Номера счетов	Сумма цифрами

Общая сумма буквами Две тысячи двести пятьдесят грн. 00 коп.

Назначение платежа Депонированная заработная плата

Предъявленный _____ серия _____ № _____
(название документа: паспорт или документ, который его заменяет)

выданный _____
кем выдан _____

Дата рождения _____
(адрес лица) _____

Подпись клиента = Сидоренко Бухгалтер _____
Денежную наличность принял кассир _____

17 апреля 2005 г.
(дата)

КВИТАНЦИЯ № _____

От кого <u>Акционерное общество</u> <u>Росток"</u>	Для зачисления	
Банк получателя <u>Акционерный</u> <u>Коммерческий банк "Приоритет"</u>		
Получатель <u>Акционерное общество</u> <u>"Росток"</u>	<u>26003404705507</u>	<u>2250,00</u>
	Номера счетов	Сумма цифрами

Общая сумма буквами Две тысячи двести пятьдесят грн. 00 коп.

Назначение платежа Депонированная заработная плата

м.п. Бухгалтер _____ Денежную наличность принял кассир _____

17 апреля 2005 г.
(дата)

ОРДЕР № _____

От кого <u>Акционерное общество</u> <u>"Росток"</u>	Счет	Общая сумма цифрами
Банк получателя <u>Акционерный</u> <u>Коммерческий банк "Приоритет"</u>	КРЕДИТ	
Получатель <u>Акционерное общество</u> <u>"Росток"</u>	<u>26003404705507</u>	<u>2250,00</u>
	Номера счетов	Сумма цифрами

Назначение платежа Депонированная заработная плата

Бухгалтер _____ Кассир _____
(подпись) (подпись)

наличности (квитанция), которая содержит отметки банка о зачислении внесенных средств на текущий счет.

Представление на предприятии квитанции от объявления о внесении денежной наличности является непосредственным свидетельством сдачи денег в банк, на основании чего в бухгалтерии оформляется расходный кассовый ордер, в котором отмечают, что основанием для осуществления операции стала **квитанция № _____**.

Документы, с помощью которых предприятие осуществляет расчеты с другими субъектами предпринимательской деятельности (или с помощью которых субъекты предпринимательской деятельности осуществляют расчеты с предприятием), являются “Платежное поручение” и “Платежное требование-поручение”.

Расчеты с применением платежных поручений

Платежное поручение (далее — поручение) — документ, который представляет собой письменно оформленное поручение клиента банка, его обслуживающего, на перечисление определенной суммы средств со своего счета.

Поручения составляются по форме, которая представлена в образце 3.14.

Оформление платежного поручения осуществляется или с помощью печатной машинки, или распечатывается на компьютере. Номер платежного поручения проставляется на предприятии, а данные платежного поручения регистрируются в журнале регистрации платежных поручений или фиксируются автоматически в памяти ЭВМ.

Для проведения расчетов с помощью платежного поручения их необходимо подать в банк в двух экземплярах (при межбанковских расчетах) и трех (при однобанковских). Первый экземпляр (с подписями и печатью от предприятия) остается в банке, а второй и третий выдаются вместе с выпиской по расчетному счету плательщику и получателю средств.

Поручения принимаются к выполнению банками на протяжении десяти календарных дней со дня составления. День заполнения поручения не учитывается.

Банки принимают к выполнению поручения от плательщиков только в пределах имеющихся на их счетах средств, за исключением поручений на перечисление с основных счетов предприятий в бюджеты и государственные целевые фонды сумм

Образец 3.14

ПЛАТЕЖНОЕ ПОРУЧЕНИЕ № 57

от "15" марта 2005 г.

Плательщик Акционерное общество "Росток"

Код за ЕГРПОУ 00547038

Банк плательщика

код банка

АКБ "Приоритет" в г. Киев 340560

Получатель

ЗАО "Леснаб"

Код по ЕГРПОУ 02732049

Банк получателя

код банка

АКБ "Классик-Инвест" в г. Черкассы 529188

Сумма буквами

Сорок две тысячи грн. 00 коп.

Назначение платежа

Предоплата за лесоматериал по счету-фактуре № 241 от 5 марта 2005 г., в соответствии с договором от 5 марта 2005 года № 35. в т.ч. НДС – 7000,00.

Иваненко

Проведено банком

Подписи плательщика

" " 2005 г.

Петренко

Подпись банка

М. П.

0401001

Получено банком

" " 2005 г.

ДЕБЕТ СУММА

26003404705507 42000,00

КРЕДИТ

счет №

счет №

26008472494805

налогов и сборов (обязательных платежей), неналоговых платежей, пени, штрафов и других санкций, предусмотренных законодательством и примененных в установленном порядке за несвоевременную уплату этих платежей, которые принимаются банками независимо от наличия средств на этих счетах. Не принимаются в картотеку платежные поручения на уплату налогов, сборов, других обязательных платежей и взносов в государственные целевые фонды, срок уплаты которых не наступил.

Поручения применяются в расчетах по платежам товарного и нетоварного характера.

Расчеты поручениями могут осуществляться:

- за фактически отгруженную продукцию (выполненные работы, предоставленные услуги);
- в порядке предоплаты;
- для завершения расчетов по актам сверки взаимной задолженности предприятий;
- для перечисления предприятиями сумм, которые принадлежат физическим лицам (заработная плата, пенсии, денежные доходы акционеров и т.п.) на их счета, открытые в учреждениях банков;
- в других случаях по согласию сторон.

При расчетах за фактически отгруженную, проданную продукцию (выполненные работы, предоставленные услуги) в поручении в строке “Назначение платежа” указывается название (вид) отгруженной, проданной продукции (выполненных работ, услуг), номер, дата товарно-транспортного или другого документа, который подтверждает отгрузку, продажу продукции (выполнение работ, предоставление услуг).

Предоплата осуществляется предприятиями в случае, если это обусловлено в договоре. В поручении в строке “Назначение платежа” делается такая запись:

“Предоплата за _____
(название товара, выполненных работ и предоставленных услуг)
_____ за _____ № _____
(название документа)
от “___” _____ 200__ года в соответствии с договором от
_____ № _____”.

При равномерных и постоянных поставках товаров и предоставлении услуг расчеты между поставщиками и покупателями

могут осуществляться поручениями, периодическим перечислением средств в сроки и в размерах, которые обусловлены в договорах.

В двустороннем договоре предполагаются размер и сроки перечисления средств, периодичность сверки расчетов и порядок проведения конечного расчета покупателем.

Последний платеж по договору, как правило, может учитывать взаимную задолженность между поставщиком и покупателем.

Расчеты с применением платежных требований-поручений

Платежное требование-поручение (далее — требование-поручение)

- это комбинированный расчетный документ, который состоит из двух частей:
- **верхняя** — требование поставщика (получателя средств) непосредственно к покупателю (плательщика) заплатить стоимость поставленной ему по договору продукции (выполненных работ, предоставленных услуг);
- **нижняя** — поручение плательщика своему банку перечислить с его счета сумму, которая проставлена в строке “сумма к оплате буквами”.

Требование-поручение составляется по форме, которая представлена в образце 3.15.

Требование-поручение заполняется получателем средств и отсылается непосредственно плательщику. Номер платежного требования-поручения проставляется получателем средств, а информация, содержащаяся в документе находит отображение в журнале регистрации платежных требований-поручений или фиксируется автоматически на ЭВМ.

Доставку требований-поручений плательщику может осуществлять банк получателя через банк плательщика. В целях гарантированной ускоренной доставки плательщикам требований-поручений рекомендуется передавать их в комплекте с расчетными и отгрузочными документами за поставленную в соответствии с договором (соглашением) продукцию (выполненные работы, предоставленные услуги и т.п.).

В случае согласия оплатить требование-поручение плательщик заполняет нижнюю часть этого документа (ставит лишь печать и подписи) и сдает в банк, который его обслуживает.

Образец 3.15
ПЛАТЕЖНОЕ ТРЕБОВАНИЕ-ПОРУЧЕНИЕ № 44
от “10” апреля 2005 г.

Платательщик Акционерное общество “Росток”

Код по ЕГРПОУ 00547038

Банк плательщика
АКБ “Приоритет” в г. Киев код банка 340560

Получатель ООО “Антиквар”

Код по ЕГРПОУ 00432010

Банк получателя
АКБ “Садко” в г. Винница код банка 297034

Назначение платежа За мебель по счету-фактуре № 147 от 20 марта 2005 г., согласно товарно-транспортной накладной № 3704 от 1 апреля 2005 г., в т.ч. НДС – 2500,00.

МП

Подписи получателя

= Мартинюк

Сумма к оплате буквами

Пятнадцать тысяч грн. 00 коп.

МП

Подписи плательщика

= Иваненко

= Петренко

0410002

Получено банком

“ ___ ” _____ 200__ г.

ДЕБЕТ	СУММА
26003404705507	15000,00
КРЕДИТ	
26005106053423	

счет №

счет №

счет №

ДЕБЕТ	СУММА К ОПЛАТЕ
26003404705507	15000,00
КРЕДИТ	
26005106053423	

счет №

счет №

счет №

Проведено банком
“ ___ ” _____ 200__ г.

Подпись банка

Платежные требования-поручения принимаются банками на протяжении двадцати календарных дней со дня выписки. День заполнения платежного требования-поручения не учитывается.

Требование-поручение подается в учреждение банка в двух экземплярах. Первый экземпляр должен быть оформлен в установленном порядке.

Назначение каждого экземпляра требования-поручения такое же, как и платежного поручения.

Банк принимает к оплате требование-поручение в сумме, которая может быть уплачена наличными средствами на счете плательщика.

В случае отказа плательщика оплатить требование-поручение он сообщает о мотивах отказа непосредственно получателю средств в порядке и сроки, указанные в договоре.

Расчеты платежными требованиями

Без согласия юридических и физических лиц — субъектов предпринимательской деятельности списание (взыскание) средств, которые находятся на их счетах в банках, не допускается, за исключением случаев, установленных законами Украины, а также по решению суда, арбитражного суда и по исполнительным надписям нотариусов.

Расчетный документ на беспорное списание (взыскание) средств оформляется на бланке **платежного требования** и подается взыскателем, государственным исполнителем (далее — взыскатель) в учреждение банка, его обслуживающего, по форме, которая представлена в образце 3.16 в трех экземплярах.

Платежные требования принимаются банком взыскателя на протяжении **десяти календарных дней со дня выписки.** День заполнения платежного требования не учитывается.

В зависимости от конкретного случая беспорного списания (взыскания) средств **в строке “Назначение платежа” платежного требования взыскатель должен указать:** название и соответствующую статью закона, которой предусмотрено беспорное списание (взыскание) средств; при необходимости — вид платежа и период времени, в течение которого осуществляется взыскание; акт ненормативного характера, на основании которого осуществляется взыскание с указанием его названия (постановление, решение, приказ и т.п.), даты и номера. Если из содержания

Образец 3.16

ПЛАТЕЖНОЕ ТРЕБОВАНИЕ № 19

Получено банком

0410007

от **“24” января 20 05** г.

“ ” _____ 200__ г.

Плательщик АО “Росток”Код по ЕГРПОУ 00547038Банк плательщика
АКБ “Приоритет” в г. Киев код банка
340560Получатель ВДВС Шевченковского РУЮ в г. КиевеКод по ЕГРПОУ 26084907Банк получателя
АКБ “Славутич” в г. Киев код банка
421080

Сумма буквами

Пять тысяч четыреста грн. 00 коп.

Назначение платежа

Согласно приказу №14/305 от 05.01.2005 года. Хозяйственного суда г. Киева согласно ст. 5, 50, 63, 64, 46 ЗУ “Об исполнительном производстве” о взыскании 5131,60 грн. в пользу ООО “Стиль-Дивайн” и и/сбор согласно пост. б/н от 11.01.2005 года в сумме 268,40 грн. Всего: 5400,00 грн.

ДЕБЕТ	СУММА
26003404705507	5400,00
КРЕДИТ	
26080041050254	

счет №

счет №

счет №

= Чапрун

Подпись получателя

Проведено банком

М.П.

= Шапренко

“ ” _____ 200__ г.

Подпись банка

закона вытекает необходимость ссылки на другие документы (договор, таможенную декларацию, вексель и т.п.), то в платежном требовании должны указываться реквизиты соответствующего документа (название, дата, номер).

Если бесспорное взыскание средств осуществляется на основании исполнительного документа, то к расчетному документу прилагается оригинал исполнительного документа или надлежащим образом оформленный дубликат. В этом случае в строке “Назначение платежа” расчетного документа ссылка на название и статью законодательного акта, которым предусмотрено бесспорное взыскание (списание) средств, не нужна.

Если плательщик и получатель денег обслуживаются в разных учреждениях банка, **то первый и второй экземпляры платежного требования** спецсвязью отсылаются банком получателю в банк плательщика, **третий** — выдается на руки получателю денежных средств.

В банке плательщика первый экземпляр выполняет функцию мемориального документа для списания средств со счета плательщика, **второй** выдается плательщику с выпиской из лицевого счета.

В случае, если плательщик и получатель средств обслуживаются в одном учреждении банка, **то первый экземпляр** требования остается в документах дня банка, **второй** выдается плательщику, **третий** — получателю средств.

Ответственность за обоснованность и правильность внесения данных в расчетные документы в случае бесспорного взыскания и безакцептного списания денежных средств несет взыскатель.

Расчеты инкассовыми поручениями **(распоряжениями)**

Суммы недоимки в бюджет по налогам, штрафам, начисленные государственными налоговыми администрациями Украины, взимаются в бесспорном порядке инкассовыми поручениями (распоряжениями).

Инкассовые поручения (распоряжения) принимаются банком, обслуживающим взыскателем, на протяжении десяти календарных дней со дня выписки. День заполнения инкассового поручения (распоряжения) не учитывается.

Инкассовое поручение (распоряжение) заполняется и отсылается в банк плательщика в двух экземплярах (**первый экземпляр** остается в документах дня банка, **второй** отсылается плательщику).

В зависимости от конкретного случая бесспорного списания (взыскания) денежных средств **в строке “Назначение платежа” инкассового поручения (распоряжения) указывается:** название и соответствующая статья закона, которым предусмотрено бесспорное списание (взыскание) средств; при необходимости — вид платежа и период времени, в течение которого осуществляется взыскание; акт ненормативного характера, на основании которого осуществляется взыскание с указанием его названия (постановление, решение, приказ и т.п.), даты и номера. Если из содержания закона вытекает необходимость ссылки на другие документы, то в инкассовом поручении (распоряжении) должны указываться реквизиты соответствующего документа (название, дата, номер). Если законом предусмотрено бесспорное взыскание пени, то в расчетном документе сумма основного долга и сумма пени указываются отдельно.

Ответственность за достоверность данных инкассового поручения (распоряжения) на бесспорное взыскание средств полагается на взыскателя, который оформил расчетный документ.

Если взыскателем является учреждение банка (банк-взыскатель), должник которого обслуживается в другом учреждении банка, то банк-взыскатель присылает спецсвязью расчетные и исполнительные документы непосредственно в банк должника.

Документы на бесспорное взыскание и безакцептное списание средств с основных счетов предприятий принимаются банками независимо от наличия средств на этих счетах.

Документ, с помощью которого банк осуществляет списание с текущего счета предприятия платы за расчетно-кассовое обслуживание, является **“Мемориальный ордер”**, типовая форма которого представлена в образце 3.17.

Подтверждением осуществления операции на текущем счете предприятия является **банковская выписка**, к которой банком прилагаются документы, на основании которых осуществлялись расчеты. Типовая форма банковской выписки представлена в образце 3.18.

После доставки кассиром выписки на предприятие осуществляется ее обработка главным бухгалтером. **Обработка банковской выписки включает в себя три этапа:**

Образец 3.17

МЕМОРИАЛЬНЫЙ ОРДЕР № 3201

от "8" февраля 20 05 г.

Плательщик Акционерное общество "Росток"

Код по ЕГРПОУ 00547038

Банк плательщика

код банка

АКБ "Приоритет" в г. Киеве 340560

Получатель АКБ "Приоритет"

Код по ЕГРПОУ 02734504

Банк получателя

код банка

АКБ "Приоритет" в г. Киев 340560

Сумма (словами) Триста грн. 00 коп.

0410008

Получено банком

"__" _____ 200__ г.

ДЕБЕТ	СУММА
26003404705507	300,00
КРЕДИТ	
6102540	

счет №

счет №

счет №

Назначение платежа	Сумма	Вид опл. Назн. пл.
Плата за получение и отправку плат. документов с 9.01.05 г. по 8.02.05 г. в соответствии с тариф. по дог. от 18.04.04 г. без НДС	300,00	Срок пл. Отчет. пл. № банка

М.П.

Подписи получателя

= Шамрило

Подпись банка

= Лемчук

Проведено банком
"__" _____ 200__ г.

Образец 3.18

340560		26003404705507		14.01.2005	10.01.2005
Счет		(Текущий счет)			
Входящее сальдо:				0,00	19.654,92
1	322045	260071451	03	0,00	375,00 <i>36/1</i>
1	300335	2600510179	4	0,00	750,00 <i>36/1</i>
5	820019	37178972900011	3	5,00 <i>65/3</i>	0,00
4	340560	611002	1	14,68 <i>63/1</i>	0,00
5	820019	37176999900104	5	15,12 <i>65/4</i>	0,00
5	300335	2560225	2	36,00 <i>65/1</i>	0,00
5	322614	2560558	4	54,00 <i>65/2</i>	0,00
5	820019	33211800900011	1	316,65 <i>64/1</i>	0,00
5	820019	34216837900011	6	870,00 <i>64/2</i>	0,00
20	340560	100131	086	3.433,00 <i>30</i>	0,00
Всего оборотов:				4.744,45	1.125,00
Исходящее сальдо:				0,00	16.035,52
Акционерный Комерческий Банк "Приоритет"					

1) к банковской выписке, в порядке осуществления отображенных в ней операций, прикрепляются все прилагаемые к ней банком первичные документы. **Заметим, что на сумму снятой с текущего счета в кассу предприятия денежной наличности банк не предоставит ни единого документа.** В этом случае к банковской выписке прилагается квитанция от приходного кассового ордера, которая удостоверяет оприходование денег в кассу. **При условии, если предприятие вносило в банк денежную наличность из кассы,** то к выписке по текущему счету банком будет приложен ордер (третья часть от объявления о внесении денежной наличности), который удостоверяет факт осуществления операции;

2) заключается в установлении и указании в выписке рядом с каждой суммой номера того бухгалтерского счета, в корреспонденции с которым связано поступление или списание средств с текущего счета;

3) состоит в перенесении обобщенных данных из выписки по дебету и кредиту текущего счета одной строкой в журнал-ордер № 2 при журнально-ордерной форме учета, а при упрощенной форме бухгалтерского учета — в раздел II Ведомости 1-М (см. прил. А1).

Типовая корреспонденция счетов по учету операции на текущем счете в банке отображена в табл. 3.3.

Таблица 3.3

**Корреспонденция счетов по учету операций
на текущем счете в банке**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Сдана денежная наличность из кассы на текущий счет в банке	31 "Счета в банках"	30 "Касса"
2.	Поступила на текущий счет задолженность покупателя по векселю полученному	31 "Счета в банках"	34 "Краткосрочные векселя полученные"
3.	Поступила на текущий счет задолженность покупателей за реализованные ими товары, работы и услуги	31 "Счета в банках"	36 "Расчеты с покупателями и заказчиками"
4.	Получены на текущий счет долгосрочные и краткосрочные займы банка	31 "Счета в банках"	50 "Долгосрочные займы" 60 "Краткосрочные займы"
5.	Возвращена на текущий счет от поставщика сумма предоплаты, которая была произведена ранее на его счет	31 "Счета в банках"	63 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"
6.	Поступила на текущий счет выручка от реализации товаров, работ и услуг	31 "Счета в банках"	70 "Доходы от реализации"
7.	Поступила на текущий счет выручка от реализации оборотных активов, а также пени, штрафы, неустойки в результате невыполнения договорных обязательств другими предприятиями	31 "Счета в банках"	71 "Прочий операционный доход"
8.	Получены на текущий счет от прочих предприятий дивиденды по ценным бумагам	31 "Счета в банках"	73 "Прочие финансовые доходы"
9.	Получена на текущий счет выручка от реализации необоротных активов	31 "Счета в банках"	74 "Прочие доходы"
10.	Отображены поступления на текущий счет страховщика страховых платежей от страхователей	31 "Счета в банках"	76 "Страховые платежи"

Продолжение табл. 3.3

1	2	3	4
11.	Проведена оплата с текущего счета за ценные бумаги других предприятий	14 “Долгосрочные финансовые инвестиции” 35 “Текущие финансовые инвестиции”	31 “Счета в банках”
12.	Получена денежная наличность из банка в кассу	30 “Касса”	31 “Счета в банках”
13.	Проведена с текущего счета предоплата за периодические издания	39 “Запраты будущих периодов”	31 “Счета в банках”
14.	Выкуплены предприятием у акционеров акции собственной эмиссии	45 “Изъятый капитал”	31 “Счета в банках”
15.	Возвращены банку суммы ранее полученных долгосрочных и краткосрочных займов	50 “Долгосрочные займы” 60 “Краткосрочные займы”	31 “Счета в банках”
16.	Оплачена с текущего счета задолженность по долгосрочным и краткосрочным векселям выданным	51 “Долгосрочные векселя выданные” 62 “Краткосрочные векселя выданные”	31 “Счета в банках”
17.	Проведена с текущего счета оплата в адрес поставщика	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”	31 “Счета в банках”
18.	Проведены с текущего счета расчеты с фондами социального направления	65 “Расчеты по страхованию”	31 “Счета в банках”
19.	Перечислена с текущего счета заработная плата работников на их личные счета в банке	66 “Расчеты по выплатам работникам”	31 “Счета в банках”
20.	Перечислены с текущего счета дивиденды собственникам ценных бумаг предприятия	67 “Расчеты с участниками”	31 “Счета в банках”
21.	Проведены расчеты с прочими кредиторами через текущий счет предприятия	68 “Расчеты по прочим операциям”	31 “Счета в банках”

Продолжение табл. 3.3

1	2	3	4
22.	Перечислены страхователю страховые платежи при условии прекращения действия договора страхования	76 “Страховые платежи”	31 “Счета в банках”
23.	Оплачены с текущего счета признанные предприятием штрафы, пени, неустойки	94 “Прочие затраты операционной деятельности”	31 “Счета в банках”
24.	Перечислены с текущего счета банка проценты за пользование кредитом	95 “Финансовые затраты”	31 “Счета в банках”
25.	Проведены перечисления с текущего счета сумм страховых возмещений	904 “Страховые выплаты”	31 “Счета в банках”

3.7. Учет операций на прочих счетах в банках

Для учета и движения денежных средств, которые находятся на прочих счетах в банке и которые могут быть использованы для текущих операций предназначен **счет 31 “Счета в банках”, непосредственно в разрезе субсчетов:**

313 “Прочие счета в банке в национальной валюте”;

314 “Прочие счета в банке в иностранной валюте”.

По дебету субсчетов отображается поступление денежных средств на прочие счета, **по кредиту** — их использование.

Инструкцией “О безналичных расчетах в хозяйственном обороте Украины”, утвержденной Постановлением Национального банка Украины № 204 от 02.08.1996 г. (с последующими изменениями и дополнениями), предусмотрено осуществление расчетов между предприятиями с использованием **чеков и аккредитивов**. Аккумуляция денежных средств с целью обеспечения расчетов по указанным формам осуществляется на указанных субсчетах 313 и 314.

Расчеты с помощью лимитированных чековых книжек

Чеки применяются для осуществления расчетов в безналичной форме между юридическими, а также физическими и юридическими лицами с целью сокращения наличных расчетов за полученные товары, выполненные работы и предоставленные услуги.

Расчетный чек — это документ, который содержит письменное распоряжение владельца счета (чекодателя) учреждению банка (банку-эмитенту), которое ведет его счет, заплатить чекодержателю указанную в чеке сумму денег.

Чекодатель — юридическое или физическое лицо, которое производит платеж с помощью чека и подписывает его.

Чекодержатель — предприятие, которое является получателем денег по чеку.

Банк-эмитент — банк, который выдает чековую книжку (расчетный чек) предприятию или физическому лицу.

Чековые книжки (расчетные чеки) изготавливаются на специальной бумаге на банкнотной фабрике Национального банка Украины.

С разрешения Национального банка Украины чековые книжки (расчетные чеки) могут быть изготовлены коммерческими банками самостоятельно с соблюдением всех обязательных требований и иметь фирменную пометку банка.

Чековые книжки (расчетные чеки) являются бланками строгой отчетности.

Для получения чековой книжки предприятие подает в банк-эмитент “Заявление о получении чековых книжек” в одном экземпляре (см. образец 3.11) за подписями уполномоченных лиц, которым предоставлено право подписи документов для осуществления расчетно-денежных операций, и с оттиском его печати.

В заявлении и талоне к нему чекодатель проставляет номер счета, с которого будут оплачиваться чеки.

При необходимости разрешается одновременное предоставление предприятию по одному заявлению нескольких чековых книжек с указанием общей суммы лимита за счет депонированных чекодателем средств. На обратной стороне заявления чекодатель самостоятельно указывает сумму лимита по каждой книжке.

Гарантированная оплата чеков обеспечивается депонированием денежных средств на отдельном аналитическом счете

“Расчеты чеками” балансовых счетов в банке-эмитенте. Для этого вместе с заявлением на выдачу чековой книжки в банк представляется “Платежное поручение” (см. образец 3.14) для перечисления денег на аналитический счет “Расчеты чеками” или сумма вносится наличными.

Депонирование денежных средств для получения чековых книжек находит свое отображение **по дебету** аналитического счета “Расчеты чеками” счет 313 “Прочие счета в банках в национальной валюте”, 314 “Прочие счета в банках в иностранной валюте” и **кредиту** 311 “Текущие счета в национальной валюте”, 312 “Текущие счета в иностранной валюте”, 50 “Долгосрочные займы”, 60 “Краткосрочные займы”.

Чеки из чековой книжки выписываются в момент осуществления платежа и выдаются чекодателем за полученные им товары и предоставленные услуги.

Выписывая чек, чекодатель переносит остаток лимита с корешка предыдущего чека на корешок выписанного чека и выводит новый остаток лимита.

Чеки подписываются лицом, которое имеет право подписывать расчетные документы, и должны иметь оттиск печати чекодателя.

Принимая чек к оплате за товары (выполненные работы, предоставленные услуги), чекодержатель проверяет:

- соответствие чека установленному образцу;
- правильность заполнения чека;
- отсутствие исправлений;
- соответствие суммы корешка чека сумме, указанной на самом чеке;
- срок действия чека;
- наличие на нем четкого оттиска штампа или печати банка и названия чекодателя (у физического лица — фамилии, имя, отчество, данные его паспорта или документа, который его заменяет).

После этого **чекодержатель убеждается в личности предъявителя чека** по паспорту или документу, который его заменяет.

Для осуществления расчетов чеками между клиентами разных банков банк чекодержателя обязан принять чек с реестрами и вместе со вторым и третьим экземплярами реестра инкассировать его спецсвязью в банк-эмитент. В этом случае деньги на счет чекодержателя зачисляются только после получения их из банка-эмитента.

После этого банк-эмитент перечисляет деньги на счет чекодателя. Оплаченный чек остается у банка-эмитента.

Оплата за приобретенные ценности по депонированным денежным средствам аналитического счета лимитированных чековых книжек находит свое отображение **по дебету** счетов 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”, 68 “Расчеты по прочим операциям” и пр. **и кредиту** аналитического счета “Расчеты чеками” счета 313 “Прочие счета в банках в национальной валюте” и 314 “Прочие счета в банках в иностранной валюте”.

Неиспользованные чеки после окончания срока действия чековой книжки или исчерпания лимита подлежат возвращению в банк-эмитент.

Для пополнения лимита чекодатель подает в банк платежное поручение вместе с соответствующей чековой книжкой.

В поручении в строке “Назначение платежа” указывается “Пополнение лимита по чековой книжке”.

В случае прекращения клиентом дальнейших расчетов чеками и наличия неиспользованного лимита по чековой книжке к окончанию срока ее действия чекодатель подает ее в банк вместе с платежным поручением для зачисления неиспользованного остатка лимита на тот счет, с которого депонировались деньги.

Если при полном использовании чеков лимит чековой книжки не будет исчерпан, чекодателю может быть предоставлена новая расчетная чековая книжка на сумму неиспользованного лимита. Для этого чекодатель должен подать в банк книжку с корешками использованных чеков вместе с заявлением на получение новой чековой книжки.

Отзыв неиспользованных денежных средств, которые были задепонированы на прочих счетах в банке найдет свое отображение **по дебету** 311 “Текущие счета в национальной валюте”, 312 “Текущие счета в иностранной валюте”, 50 “Долгосрочные займы”, 60 “Краткосрочные займы” **и кредиту** аналитического счета “Расчеты чеками” счета 313 “Прочие счета в банках в национальной валюте” и 314 “Прочие счета в банках в иностранной валюте”.

Учитывая то, что наибольшая часть нарушений при оформлении чеков приходится на выписку чеков чекодателем на большую сумму, чем та, которая зарезервирована на аналитическом счете в банке-эмитенте, в последние годы субъекты хозяйствования отказываются от использования указанной формы безналичных расчетов!

Расчеты с помощью аккредитивов

Аккредитив — это форма расчетов, при которой банк-эмитент по доверенности своего клиента (заявителя аккредитива) обязан:

- выполнить платеж третьему лицу (бенефициару) за поставленные товары, выполненные работы и предоставленные услуги;
- предоставить полномочия другому (исполняющему) банку произвести этот платеж.

Заявитель аккредитива — плательщик, который обратился в банк, который его обслуживает, для открытия аккредитива.

Банк-эмитент — банк плательщика, который открывает аккредитив своему клиенту.

Бенефициар — юридическое лицо, в пользу которого выставлен аккредитив (продавец, производитель работ или услуг и пр.).

Исполняющий банк — банк бенефициара или другой банк, который по доверенности банка-эмитента выполняет аккредитив.

Банк-эмитент может открывать такие виды аккредитивов:

а) покрытый — аккредитив, при котором для осуществления платежей заблаговременно бронируются денежные средства плательщика в полной сумме на отдельном счете в банке-эмитенте или исполняющем банке;

б) непокрытый — аккредитив, оплата по которому, в случае временного отсутствия средств на счете плательщика, гарантируется банком-эмитентом за счет банковского кредита.

Аккредитивы бывают отзывные и безотзывные. На каждом аккредитиве должно быть указано, является он отзывным или безотзывным. В случае отсутствия такого указания аккредитив считается безотзывным.

Отзывной аккредитив — аккредитив, который может быть изменен или аннулирован банком-эмитентом без предшествующего согласования с бенефициаром (например, в случае несоблюдения условий, предусмотренных договором, досрочного отказа банка-эмитента от гарантирования платежей по аккредитиву).

Безотзывной аккредитив — аккредитив, который может быть изменен или аннулирован только с согласия бенефициара, в пользу которого он был открыт.

Каждый аккредитив предназначен для расчетов только с одним бенефициаром и не может быть переадресован.

Для открытия аккредитива предприятие подает в банк-эмитент заявление об открытии аккредитива, где должно указать:

- название заявителя и бенефициара и их идентификационные коды по Единому государственному реестру предприятий и организаций Украины;
- название банка-эмитента и банка, исполняющего аккредитив;
- вид аккредитива;
- срок действия аккредитива (число и месяц закрытия аккредитива в исполняющем банке);
- сумму аккредитива;
- дату и номер договора (соглашения), которым предполагается открытие аккредитива;
- условия аккредитива (виды товаров, которые оплачиваются, расчетные документы, порядок оплаты этих документов — с акцентом уполномоченного плательщика или без акцепта и пр.).

Указанные реквизиты являются обязательными, и в случае отсутствия одного из них аккредитив не открывается.

Аккредитив должен содержать только те условия, которые могут быть проверены банками документально.

В случае открытия аккредитива, депонированного в банке-эмитенте, **заявитель перечисляет платежным поручением средства со своего счета на аналитический счет “Расчеты аккредитивами” в банке-эмитенте** на основании представленного заявления об открытии аккредитива.

Заявление об открытии аккредитива предоставляется в двух экземплярах. Первый экземпляр заявления вместе с первым экземпляром платежного поручения в банке-эмитенте подшивается в документы дня, **второй** — выдается заявителю как расписка банка об открытии аккредитива.

Открытие заявителем аккредитива находит свое отображение по дебету аналитического счета “Расчеты аккредитивами” счета 313 “Прочие счета в банке в национальной валюте”, 314 “Прочие счета в банке в иностранной валюте” и кредиту счетов 311 “Текущие счета в банках в национальной валюте”, 312 “Текущие счета в банках в иностранной валюте”, 50 “Долгосрочные займы”, 60 “Краткосрочные займы”.

После отгрузки продукции, выполнения работ или услуг бенефициар предоставляет необходимые документы, предусмотренные условиями аккредитива, вместе с реестром документов исполняющему банку. Исполняющий банк тщательно проверяет представленные бенефициаром документы на предмет соблюдения всех условий аккредитива (случае нарушения хотя бы одного из них выплаты по аккредитиву не осуществляет, о чем информирует бенефициара) и присылает сообщение банку-эмитенту для получения согласия на выполнение аккредитива.

В случае получения отрицательного ответа или его непоступления исполняющий банк возвращает все документы по аккредитиву бенефициару с надписью на первом экземпляре реестра о причинах их возвращения с подписями главного бухгалтера и исполнителя, удостоверенными штампом банка.

К оплате по аккредитиву не принимаются не оформленные надлежащим образом документы, которые подтверждают фактическую отправку товара, выполнение работ или предоставление услуг.

Выплаты бенефициару по аккредитиву, депонированному в исполняющем банке, осуществляются с аналитического счета “Расчеты аккредитивами”.

Списание средств с этого счета исполняющий банк осуществляет на основании реестра документов по аккредитиву и других документов, которые отвечают условиям аккредитива.

Оплата за приобретенные ценности задепонированными денежными средствами аналитического счета по аккредитивам найдет свое отображение **по дебету** счетов 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”, 68 “Расчеты по прочим операциям” и др. **и кредиту** аналитического счета “Расчеты аккредитивами” счета 313 “Прочие счета в банке в национальной валюте”, 314 “Прочие счета в банке в иностранной валюте”.

Банки должны осуществлять контроль за сроком действия аккредитивов. Все претензии к бенефициарам, кроме тех, которые возникли по вине банка, рассматриваются сторонами без участия банка.

Срок действия аккредитива в банке-эмитенте устанавливается покупателем в пределах 15 дней со дня открытия, не учитывая нормативный срок прохождения документов спецсвязью между банками.

Руководитель учреждения банка-эмитента имеет право по представлению заявителя аккредитива в случае необходимости

продолжить срок действия аккредитива на 10 дней, если это вызвано изменением условий поставки и отгрузки продукции. Банк-эмитент, в свою очередь, сообщает об этом исполняющий банк, а последний — бенефициара.

Дата, указанная в аккредитиве, является последним днем оплаты исполняющим банком документов по аккредитиву.

Аккредитив, депонированный в банке-эмитенте, закрывается банком-эмитентом после окончания срока, указанного в аккредитиве.

В конце операционного дня банк-эмитент перечисляет деньги с аналитического счета “Расчеты аккредитивами” на текущий счет заявителя аккредитива и присылает сообщение исполняющему банку.

Закрытие неиспользованного аккредитива, который был задепонирован на других счетах в банке найдет свое отображение **по дебету** счетов 311 “Текущие счета в национальной валюте”, 312 “Текущие счета в иностранной валюте”, 50 “Долгосрочные займы”, 60 “Краткосрочные займы” и **кредиту** аналитического счета “Расчеты аккредитивами” счета 313 “Прочие счета в банке в национальной валюте” и 314 “Прочие счета в банке в иностранной валюте”.

Основанием для отображения в бухгалтерском учете заявителя аккредитива или чекодателя операций по дебету и кредиту счетов 313 и 314 являются выписки банка по счетам, на которые депонировались денежные средства с целью получения лимитированных чековых книжек или открытия аккредитива. Порядок обработки банковских выписок по указанным аналитическим счетам аналогичен порядку обработки банковских выписок по текущему счету предприятия.

Информация из выписок по прочим счетам в банках находит свое отображение при журнально-ордерной форме в журнале-ордере № 2, а при упрощенной форме учета — в разделе II Ведомости 1-М (см. прил. А1).

Раздел 4

Оценка и учет финансовых инвестиций

В разделе рассматриваются следующие вопросы:

- 4.1. Признание и оценка финансовых инвестиций*
- 4.2. Учет финансовых инвестиций*

4.1. Признание и оценка финансовых инвестиций

Основным нормативным документом, который определяет понятие и оценку финансовых инвестиций, является Положение (стандарт) бухгалтерского учета 12 “Финансовые инвестиции”, утвержденное приказом Министерства финансов Украины 17.05.2000 г., № 284/4505.

Положение (стандарт) бухгалтерского учета 12 “Финансовые инвестиции” (далее — Положение (стандарт) 12) определяет методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о финансовых инвестициях и ее раскрытии в финансовой отчетности.

Нормы Положения (стандарта) 12 применяются предприятиями, организациями и другими юридическими лицами (далее — предприятия) независимо от форм собственности (кроме бюджетных учреждений).

Под капитальной инвестицией следует понимать хозяйственную операцию, которая предусматривает приобретение домов, сооружений, прочих объектов недвижимой собственности, основных фондов и нематериальных активов, которые подлежат амортизации.

Под финансовой инвестицией следует понимать хозяйственную операцию, которая предусматривает приобретение корпоративных прав, ценных бумаг, деривативов и прочих финансовых инструментов. Финансовые инвестиции делятся на **прямые и портфельные**.

Прямая инвестиция — хозяйственная операция, которая предусматривает внесение денежных средств или имущества в

уставной фонд юридического лица в обмен на корпоративные права, эмитированные таким юридическим лицом.

Портфельная инвестиция — хозяйственная операция, которая предусматривает приобретение ценных бумаг, деривативов и прочих финансовых активов за деньги на фондовом рынке (за исключением операций по скупке акций как непосредственно налогоплательщиком, так и связанными с ним лицами, в объемах, которые превышают 50 процентов общей суммы акций, эмитированных прочим юридическим лицом, которые относятся к прямым инвестициям).

Под реинвестицией следует понимать хозяйственную операцию, которая предусматривает осуществление капитальных или финансовых инвестиций за счет дохода (прибыли), полученного от инвестиционных операций.

В соответствии с Положением (стандартом) бухгалтерского учета № 2 “Баланс”, **финансовые инвестиции** — это активы, которые содержатся предприятием с целью увеличения прибыли (процентов, дивидендов и т.п.), возрастания стоимости капитала или прочих выгод для инвестора.

В зависимости от того, на какой срок предприятие осуществляет инвестиции, они делятся на **долгосрочные** и **краткосрочные (текущие)**.

Долгосрочные финансовые инвестиции — это инвестиции на период больше одного года. Такие инвестиции относятся к необоротным активам, исходя из того, что они не могут быть реализованными в любой момент.

Краткосрочные (текущие) финансовые инвестиции — это инвестиции на период до одного года. Эти инвестиции относятся к оборотным активам исходя из того, что они могут быть реализованы в любой момент.

Оценка финансовых инвестиций

Финансовые инвестиции первоначально оцениваются и отображаются в бухгалтерском учете по себестоимости. Себестоимость финансовой инвестиции состоит из:

- цены ее приобретения;
- комиссионных вознаграждений;
- таможенной пошлины;
- налогов;

- сборов;
- обязательных платежей и других затрат, непосредственно связанных с приобретением финансовой инвестиции.

Определение себестоимости финансовой инвестиции рассмотрим с помощью примера 1.

Пример 1.

Предприятие приобрело 6000 акций по 8,00 грн за акцию. Стоимость услуг брокерской фирмы с учетом налога на добавленную стоимость составила 4200 грн. Исходя из этого, себестоимость финансовой инвестиции составила, согласно представленным документам, 51 500 грн ($6000 \times 8,00 + 4200 - 700$ (НДС) = 51 500).

Если приобретение финансовой инвестиции осуществляется путем обмена на ценные бумаги собственной эмиссии, то себестоимость финансовой инвестиции определяется по справедливой стоимости переданных ценных бумаг.

Если приобретение финансовой инвестиции осуществляется путем обмена на другие активы, то ее себестоимость определяется по справедливой стоимости этих активов.

Дивиденды, проценты, роялти и рента, которые подлежат получению по финансовым инвестициям, отображаются как финансовый доход инвестора, кроме случаев, когда такие поступления не отвечают критериям признания дохода, установленным Положением (стандартом) бухгалтерского учета 15 “Доход”, утвержденным приказом Министерства финансов Украины от 29 ноября 1999 г. № 290.

Оценка финансовых инвестиций на дату баланса

Финансовые инвестиции (кроме инвестиций, которые сохраняются предприятием до их погашения или учитываются по методу участия в капитале) на дату баланса отображаются по справедливой стоимости.

Сумма увеличения или уменьшения балансовой стоимости финансовых инвестиций на дату баланса (кроме инвестиций, которые учитываются по методу участия в капитале) отображается в составе прочих финансовых доходов или прочих затрат соответственно.

Финансовые инвестиции, справедливую стоимость которых достоверно определить невозможно, отображаются на дату

баланса по их себестоимости с учетом уменьшения полезности инвестиций.

Потери от уменьшения полезности финансовых инвестиций отображаются в составе прочих затрат с одновременным уменьшением балансовой стоимости финансовых инвестиций.

Финансовые инвестиции, которые содержатся предприятием до их погашения, отображаются на дату баланса по амортизированной себестоимости финансовых инвестиций.

Разница между себестоимостью и стоимостью погашения финансовых инвестиций (дисконт или премия при приобретении) амортизируется инвестором на протяжении периода с даты приобретения до даты их погашения по методу эффективной ставки процента.

Сумма амортизации дисконта или премии начисляется одновременно с начислением процента (дохода от финансовых инвестиций), который подлежит получению, и отображается в составе прочих финансовых доходов или прочих финансовых затрат с одновременным увеличением или уменьшением балансовой стоимости финансовых инвестиций соответственно.

Рассмотрим методику определения суммы амортизации дисконта по инвестициям в облигации с помощью примера 2.

Пример 2.

3 января 2004 года предприятие приобрело облигации номинальной стоимостью 60 000 грн за 54 200 грн, то есть дисконт составил 58 00 грн (60 000–54 200).

Фиксированная ставка процента по облигаций установлена 8 процентов годовых. Дата погашения облигаций состоится через 5 лет. Выплата процента осуществляется ежегодно в конце года, его номинальная сумма составляет 4800 грн (60 000 x 8%).

Эффективная ставка процента равняется:

$$\frac{(60000 \times 8\%) + (5800 : 5)}{(54200 + 60000) : 2} \text{прибл.} = 10,5\%.$$

Расчет амортизации дисконта по инвестициям в облигации на протяжении пяти лет покажем с помощью табл. 4.1.

Таблица 4.1

Расчет амортизации дисконта по инвестициям в облигации

Дата	Номинальная сумма процента, грн	Сумма процента по эффективной ставке, грн*	Сумма амортизации дисконта, грн. (гр. 3–гр. 2)	Амортизированная себестоимость инвестиции, грн**
1	2	3	4	5
03.01.2004				54200
31.12.2004	4800	5691	891	55091
31.12.2005	4800	5785	985	56076
31.12.2006	4800	5888	1088	57164
31.12.2007	4800	6002	1202	58366
31.12.2008	4800	6434	1634	60000

* Определяется как произведение стоимости инвестиций на предыдущую дату и эффективной ставки процента.

** Определяется добавлением стоимости инвестиций на предыдущую дату и суммы амортизации дисконта за отчетный период.

Рассмотрим методику определения суммы амортизации премии по инвестициям в облигации с помощью примера 3.

Пример 3.

Облигации номинальной стоимостью 65 000 грн приобретены 3 января 2004 года за 72 200 грн, то есть премия составила 7200 грн (72 200–65 000). Фиксированная ставка процента по облигациям установлена 8 процентов годовых. Погашение облигаций состоится через 5 лет. Выплата процента осуществляется ежегодно в конце года, его номинальная сумма составляет 5200 грн (65 000 x 8%). Эффективная ставка процента равняется:

$$\frac{(5200 - 7200 : 5)}{(72200 + 65000) : 2} = 5,5\%.$$

Расчет амортизации премии по инвестициям в облигации на протяжении пяти лет покажем с помощью табл. 4.2.

Таблица 4.2

Расчет амортизации премии по инвестициям в облигации

Дата	Номинальная сумма процента, грн	Сумма процента по эффективной ставке, грн*	Сумма амортизации премии, грн. (гр. 2–гр. 3)	Амортизированная себестоимость инвестиции, грн**
1	2	3	4	5
03.01.2004				72200
31.12.2004	5200	3971	1229	70971
31.12.2005	5200	3903	1297	69674
31.12.2006	5200	3832	1368	68306
31.12.2007	5200	3757	1443	66863
31.12.2008	5200	3337	1863	65000

* Определяется как произведение стоимости инвестиций на предыдущую дату и эффективной ставки процента.

** Определяется как разница между стоимостью инвестиций на предыдущую дату и суммой амортизации премии за отчетный период.

Финансовые инвестиции в ассоциированные и дочерние предприятия и в совместную деятельность с созданием юридического лица (совместного предприятия) на дату баланса отображаются по стоимости, которая определена по методу участия в капитале, кроме случаев, если:

а) финансовые инвестиции приобретены и удерживаются исключительно для продажи на протяжении двенадцати месяцев с даты приобретения;

б) ассоциированное, дочернее или совместное предприятие осуществляет деятельность в условиях, которые ограничивают его способность передавать денежные средства инвестору на протяжении периода, который превышает двенадцать месяцев.

Финансовые инвестиции, которые учитываются по методу участия в капитале, на дату баланса отображаются по стоимости, которая определяется с учетом изменения общей величины собственного капитала объекта инвестирования, кроме тех, которые являются результатом операций между инвестором и объектом инвестирования.

Балансовая стоимость финансовых инвестиций увеличивается (уменьшается) на сумму, которая является частицей инвестора в чистой прибыли (убытке) объекта инвестирования за отчет-

ный период, с включением этой суммы в состав дохода (потерь) от участия в капитале. Одновременно балансовая стоимость финансовых инвестиций уменьшается на сумму признанных дивидендов от объекта инвестирования.

Балансовая стоимость финансовых инвестиций увеличивается (уменьшается) на долю инвестора в сумме изменения общей величины собственного капитала объекта инвестирования за отчетный период (кроме изменений за счет чистой прибыли (убытка) с включением (исключением) этой суммы в прочий дополнительный капитал инвестора или в дополнительно вложенный капитал (если изменение величины собственного капитала объекта инвестирования возникла вследствие размещения (выкупа) акций (долей), что привело к возникновению (уменьшению) эмиссионного дохода объекта инвестирования). Если сумма уменьшения доли капитала инвестора в сумме изменения общей величины собственного капитала объекта инвестирования (кроме изменений за счет чистого убытка) больше прочего дополнительного капитала или дополнительного вложенного капитала инвестора (если уменьшение величины собственного капитала объекта инвестирования возникло вследствие выкупа акций (долей), которое привело к уменьшению эмиссионного дохода объекта инвестирования), то на такую разницу уменьшается (увеличивается) нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Уменьшение балансовой стоимости финансовых инвестиций отображается в бухгалтерском учете только на сумму, которая не приводит к отрицательному значению стоимости финансовых инвестиций. Финансовые инвестиции, которые вследствие уменьшения их балансовой стоимости достигают нулевой стоимости, отображаются в бухгалтерском учете в составе финансовых инвестиций по нулевой стоимости.

Оценка и учет финансовых инвестиций осуществляются по каждой финансовой инвестиции.

Учет и оценку финансовых инвестиций по методу участия в капитале рассмотрим с помощью примера 4.

Пример 4.

3 января 2005 года предприятие А приобрело долю (40%) в собственном капитале предприятия Б за 740 тыс. грн. Предприятие А ведет учет инвестиции в ассоциированное предприятие Б по методу участия в капитале. Собственный капитал ассоциированного предприятия Б характеризуется такими данными (табл. 4.3).

Таблица 4.3

**Структура собственного капитала ассоциированного
предприятия Б, тыс. грн**

Статьи собственного капитала ассоциированного предприятия Б	На 01.01.2005	На 31.12.2005	Изменения в собственном капитале
Уставной капитал	1400	1400	–
Резервный капитал	350	350	–
Дополнительный капитал	420	504	84
Нераспределенная прибыль	178	252	74
ВСЕГО	2348	2506	158

Таким образом, рост дополнительного капитала ассоциированного предприятия обусловлен дооценкой необоротных активов.

В составе нераспределенной прибыли на 31.12.2005 г. прибыль от реализации товаров предприятию А составляет 14 тыс. грн. Приобретенные предприятием А товары в 2005 году не реализованы.

Чистая прибыль за 2005 г. ассоциированного предприятия составляет 154 тыс. грн, сумма начисленных дивидендов – 80 тыс. грн.

Стоимость финансовой инвестиции предприятия А в ассоциированное предприятие Б, которая отображается в учете по методу участия в капитале, будет составлять 797,6 тыс. грн, то есть $740,0 + 24,0/56,0 - 32,0/ + 33,6 = 797,6$ (см. табл. 4.4).

Если инвестор (материнское (холдинговое) предприятие, контрольный участник, ассоциированное предприятие) приобрел активы соответственно у дочернего, совместного, ассоциированного предприятия, то сумма прибыли (убытка) объекта инвестирования от этой операции, которая приходится на долю инвестора, отображается только после перепродажи этих активов другим лицам или в периодах амортизации приобретенных необоротных активов. Убытки, которые возникли вследствие уменьшения чистой стоимости реализации оборотных активов или снижения полезности необоротных активов, отображаются полностью в период осуществления операции.

Если инвестор (материнское (холдинговое) предприятие, контрольный участник, инвестор ассоциированного предприятия) вносит или продает активы дочернему, совместному, ассо-

Таблица 4.4

Учет финансовых инвестиций по методу участия в капитале

Показатели	Сумма, тис. грн	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Балансовая стоимость инвестиции на 01.01.2005	740,0	141 “Инвестиции связанным сторонам по методу учета участия в капитале”	х
Доля инвестора в чистой прибыли за 2005 год (154 – 14) x 40%	56,0	141 “Инвестиции связанным сторонам по методу учета участия в капитале”	721 “Доход от инвестиций в ассоциированные предприятия”
Доля инвестора в дивидендах (80 x 40%)	32,0	373 “Расчеты по начисленным доходам”	141 “Инвестиции связанным сторонам по методу учета участия в капитале”
Доля инвестора в сумме увеличения дополнительного капитала (84 x 40%)	33,6	141 “Инвестиции связанным сторонам по методу учета участия в капитале”	423 “Дооценка активов”
Балансовая стоимость инвестиции на 31.12.2005	797,6	141 “Инвестиции связанным сторонам по методу учета участия в капитале”	х

цированному предприятию соответственно и передает значительные риски и выгоды, связанные с их владением, то в составе финансовых результатов отчетного периода отображается только та часть прибыли (убытка), которая приходится на долю других инвесторов дочернего, совместного, ассоциированного предприятия соответственно.

Сумма прибыли (убытка) от взноса или продажи дочернему, совместному, ассоциированному предприятию активов, которая приходится на долю инвестора, включается в состав доходов (затрат) будущих периодов с признанием их прибылью (убытком) инвестора только после продажи дочерним, совместным, ассоциированным предприятием этого актива другим лицам или в периодах амортизации полученных или приобретенных необоротных

активов. Этот актив считается проданным дочерним, совместным, ассоциированным предприятием в границах количества и стоимости подобных активов, реализованных им после его получения.

Инвестор дочернего, совместного, ассоциированного предприятия отображает всю сумму полученных убытков, если взнос или продажа свидетельствует об уменьшении чистой стоимости реализации оборотных активов или снижении полезности необоротных активов.

4.2. Учет финансовых инвестиций

Наряду с основным направлением своей деятельности каждое предприятие может также осуществлять и финансовые вложения. Непосредственно это выражается в приобретении предприятием на финансовом рынке, с целью получения в будущем экономических выгод, разного рода ценных бумаг: акций, облигаций, векселей и пр.

Для учета финансовых инвестиций в бухгалтерском учете предусмотрено использование счетов 14 “Долгосрочные финансовые инвестиции” и 35 “Текущие финансовые инвестиции”.

Счет 14 “Долгосрочные финансовые инвестиции” предназначен для обобщения информации о наличии и движении долгосрочных инвестиций (вложений) в ценные бумаги других предприятий, облигации государственных и местных займов, уставной капитал других предприятий, созданных на территории страны и за границей, и т.п.

Счет 14 “Долгосрочные финансовые инвестиции” имеет такие субсчета:

141 “Инвестиции связанным сторонам по методу учета участия в капитале”;

142 “Прочие инвестиции связанным сторонам”;

143 “Инвестиции несвязанным сторонам”.

По дебету счета 14 “Долгосрочные финансовые инвестиции” отображается стоимость долгосрочных инвестиций, **по кредиту** — их выбытие (списание) или уменьшение стоимости, а также получение дивидендов от объекта инвестирования, если учет инвестиций ведется по методу участия в капитале.

Аналитический учет по счету 14 “Долгосрочные финансовые инвестиции” ведется по видам долгосрочных финансовых

вложений и объектами инвестирования. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения информации о долгосрочных финансовых вложениях в объекты как на территории страны, так и за границей.

На счете 35 “Текущие финансовые инвестиции” ведется учет наличия и движения текущих финансовых инвестиций и эквивалентов денежных средств, в том числе депозитных сертификатов.

Счет 35 “Текущие финансовые инвестиции” имеет такие субсчета:

351 “Эквиваленты денежных средств”;

352 “Прочие текущие финансовые инвестиции”.

По дебету счета 35 “Текущие финансовые инвестиции” отображается приобретение (поступление) эквивалентов денежных средств и текущих финансовых инвестиций, **по кредиту** — уменьшение их стоимости и выбытие.

Аналитический учет ведется по видам финансовых инвестиций с обеспечением возможности получения информации об инвестициях как на территории страны, так и за границей.

Типовая корреспонденция бухгалтерских счетов по учету финансовых инвестиций представлена в табл. 4.5.

Синтетический и аналитический учет финансовых инвестиций находит свое отображение при журнально-ордерной форме учета в журнале-ордере № 4, а при упрощенной форме учета — в разделе II Ведомости 4-М (см. прил. А4).

Таблица 4.5

Корреспонденция бухгалтерских счетов по учету финансовых инвестиций

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Проведена предоплата продавцу при приобретении ценных бумаг	371 “Расчеты по выданным авансам”	30 “Касса” 31 “Счета в банках”
2.	Уплачено финансовому посреднику за услуги по приобретению ценных бумаг	685 “Расчеты с прочими кредиторами”	30 “Касса” 31 “Счета в банках”

Продолжение табл. 4.5

1	2	3	4
3.	Получены приобретенные ценные бумаги	14 “Долгосрочные финансовые инвестиции” 35 “Текущие финансовые инвестиции”	371 “Расчеты по выданным авансам”
4.	Направлены затраты на оплату услуг посредника на увеличение стоимости приобретенных ценных бумаг	14 “Долгосрочные финансовые инвестиции” 35 “Текущие финансовые инвестиции”	685 “Расчеты с прочими кредиторами”
	Отображен налог на добавленную стоимость по выставленному счету посредника	64 “Расчеты по налогам и платежам”	
5.	Переведена текущая финансовая инвестиция в долгосрочную	14 “Долгосрочные финансовые инвестиции”	35 “Текущие финансовые инвестиции”
6.	Переведена долгосрочная финансовая инвестиция в текущую	35 “Текущие финансовые инвестиции”	14 “Долгосрочные финансовые инвестиции”
7.	Отображены полученные финансовые инвестиции в обмен на акции предприятия собственной эмиссии	14 “Долгосрочные финансовые инвестиции” 35 “Текущие финансовые инвестиции”	41 “Паевой капитал” 42 “Дополнительный капитал” 46 “Неоплаченный капитал”
8.	Приобретены ценные бумаги за счет полученного займа	14 “Долгосрочные финансовые инвестиции” 35 “Текущие финансовые инвестиции”	50 “Долгосрочные займы” 60 “Краткосрочные займы”
9.	Отображено увеличение балансовой стоимости финансовой инвестиции, которая оценена на дату баланса по справедливой стоимости	14 “Долгосрочные финансовые инвестиции” 35 “Текущие финансовые инвестиции”	746 “Прочие доходы от обычной деятельности”
10.	Отображен дисконт по финансовой инвестиции	14 “Долгосрочные финансовые инвестиции” 35 “Текущие финансовые инвестиции”	733 “Прочие доходы от финансовых операций”

Продолжение табл. 4.5

1	2	3	4
11.	Отображено увеличение балансовой стоимости финансовой инвестиции на долю инвестора в чистой прибыли инвестированного предприятия	14 “Долгосрочные финансовые инвестиции” 35 “Текущие финансовые инвестиции”	72 “Доход от участия в капитале”
12.	Начислен доход от реализации финансовых инвестиций	36 “Расчеты с покупателями и заказчиками”	741 “Доход от реализации финансовых инвестиций”
13.	Получена предоплата при продаже финансовых инвестиций	30 “Касса” 31 “Счета в банках”	36 “Расчеты с покупателями и заказчиками”
14.	Отображена балансовая стоимость реализованных финансовых инвестиций	971 “Себестоимость реализованных финансовых инвестиций”	14 “Долгосрочные финансовые инвестиции” 35 “Текущие финансовые инвестиции”
15.	Списана на финансовые результаты себестоимость реализованных финансовых инвестиций	793 “Результат от прочей обычной деятельности”	971 “Себестоимость реализованных финансовых инвестиций”
16.	Списан на финансовые результаты доход от реализации финансовых инвестиций	741 “Доход от реализации финансовых инвестиций”	793 “Результат от прочей обычной деятельности”
17.	Отображена премия по финансовой инвестиции	952 “Прочие финансовые затраты”	30 “Касса” 31 “Счета в банках”
18.	Отображено уменьшение балансовой стоимости финансовой инвестиции, которая оценена на дату баланса по справедливой стоимости	975 “Уценка необоротных активов и финансовых инвестиций”	14 “Долгосрочные финансовые инвестиции” 35 “Текущие финансовые инвестиции”

Раздел 5

Учет труда и его оплаты

В разделе рассматриваются следующие вопросы:

- 5.1. Экономическое содержание оплаты труда и ее формы*
- 5.2. Учет личного состава работников*
- 5.3. Первичный учет затрат труда и его оплаты*
- 5.4. Удержания из заработной платы*
- 5.5. Сводный учет оплаты труда*

5.1. Экономическое содержание оплаты труда и ее формы

Основным нормативно-правовым документом, определяющим экономические, правовые и организационные основы оплаты труда работников, которые находятся в трудовых отношениях, на основании трудового договора с предприятиями, учреждениями, организациями всех форм собственности и хозяйствования (далее — предприятия), а также с отдельными гражданами и сферы государственного и договорного регулирования оплаты труда и направленный на обеспечение воспроизведенной и стимулирующей функций заработной платы есть Закон Украины “Об оплате труда” №108/95 – ВР от 24.03.1995 года.

Законом определено, что **заработная плата** — это вознаграждение, рассчитанное, как правило, в денежном выражении, которое по трудовому договору владелец или уполномоченный им орган 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.

В свою очередь заработная плата состоит из основной и дополнительной заработной платы, а также прочих поощрительных и компенсационных выплат.

Основная заработная плата — это вознаграждение за выполненную работу в соответствии с установленными нормами работы (нормы времени, выработки, обслуживания, должностные обязанности). Она устанавливается в виде тарифных ставок (окладов) и сдельных расценок для рабочих и должностных окладов для служащих.

Дополнительная заработная плата — это вознаграждение за работу сверх установленных норм, за трудовые успехи и изобретательность, за особые условия работы. Она включает доплаты, надбавки, гарантийные и компенсационные выплаты, предусмотренные действующим законодательством; премии, связанные с выполнением производственных задач и функций.

Прочие поощрительные и компенсационные выплаты. К ним относятся выплаты в форме вознаграждений по итогам работы за год, премии по специальным системам и положениям, компенсационные и прочие денежные и материальные выплаты, которые не предусмотрены актами действующего законодательства или которые осуществляются сверх установленных указанными актами норм.

Минимальная заработная плата — это законодательно установленный размер заработной платы за простой, неквалифицированный труд, ниже которого не может осуществляться оплата за выполненную работником месячную, почасовую норму работы (объем работ).

К минимальной заработной плате не включаются доплаты за работу в сверхурочное время, в трудных, вредных, особенно вредных условиях труда, на работах с особыми географическими и геологическими условиями и условиями повышенного риска для здоровья, а также премии к юбилейным датам, за изобретения и рационализаторские предложения, материальная помощь.

В случае, если работнику, который выполнил месячную (часовую) норму работы, начислена заработная плата ниже законодательно установленного размера минимальной заработной платы, предприятие проводит доплату до ее уровня.

Минимальная заработная плата является государственной социальной гарантией, обязательной на всей территории Украины для предприятий всех форм собственности и хозяйствования.

Источником средств на оплату труда работников хозрасчетных предприятий является часть дохода и прочие средства, полученные вследствие их хозяйственной деятельности.

Для учреждений и организаций, финансируемых из бюджета, — это средства, которые выделяются из соответствующих бюджетов, а также часть дохода, полученного вследствие хозяйственной деятельности и из других источников.

Объединения граждан оплачивают труд наемных работников из средств, которые формируются в соответствии с их уставами.

Формы оплаты труда разделяют на **почасовую и сдельную**.

Существуют такие системы оплаты труда: почасовая, почасово-премиальная, сдельная, сдельно-премиальная, сдельно-прогрессивная, аккордная, аккордно-премиальная.

При **почасовой** оплате труда заработная плата работника напрямую зависит от установленного для соответствующего вида работы размера тарифной ставки и количества отработанного рабочего времени. Использование **почасово-премиальной** оплаты труда предусматривает получение работником, кроме тарифного заработка, премии за достижение лучших результатов.

Сдельная форма оплаты труда выражает прямую зависимость заработка от количества и качества произведенной продукции или объема выполненных работ.

При **сдельно-премиальной** системе оплаты труда, кроме оплаты по обычным расценкам за количество произведенной продукции или выполненных работ в пределах поставленной задачи, осуществляется премирование работников за перевыполнение нормы, улучшение качества продукции, увеличения объема выполненных работ.

Что касается **сдельно-прогрессивной** оплаты труда, то в зависимости от объема выполненных работ или количества полученной продукции сверх установленной нормы на предприятии могут применяться прогрессивно возрастающие расценки.

При **аккордной** системе оплаты труда заработок определяется, исходя из общего объема осуществляемых работ, единых норм времени и соответствующих почасовых ставок, а также условий срочности завершения работ.

Организация оплаты труда осуществляется на основании: законодательных и прочих нормативных актов; генерального соглашения на государственном уровне; отраслевых, региональных соглашений; коллективных договоров; трудовых договоров. **Субъектами организации оплаты труда есть:** органы государственной власти и местного самоуправления; собственники, объединения собственников или их представительские органы; про-

фессиональные союзы, объединения профессиональных союзов или их представительские органы; работники.

Основой организации оплаты труда является тарифная система, которая включает: тарифные сетки, тарифные ставки, схемы должностных окладов и тарифно-квалификационные характеристики (справочники).

Тарифная система оплаты труда используется для распределения работ в зависимости от их сложности, а работников — в зависимости от их квалификации и по разрядам тарифной сетки. Она служит основой формирования и дифференциации размеров заработной платы.

Тарифная сетка (схема должностных окладов) формируется на основе:

- тарифной ставки рабочего первого разряда, которая устанавливается в размере, не ниже, чем определенный генеральным (отраслевым) соглашением;
- межквалификационных (междолжностных) соотношений размеров тарифных ставок (должностных окладов).

Государство осуществляет регулирование оплаты труда работников предприятий всех форм собственности путем установления размера минимальной заработной платы и других государственных норм и гарантий, установления условий и размеров оплаты труда руководителей предприятий, основанных на государственной, коммунальной собственности, работников предприятий, учреждений и организаций, которые финансируются или дотируются из бюджета, регулирования фондов оплаты труда работников предприятий монополистов в соответствии с перечнем, который определяется Кабинетом Министров Украины, а также путем налогообложения доходов работников.

Размеры оплаты труда работников учреждений и организаций, которые финансируются из бюджета, определяются Кабинетом Министров Украины.

Размер минимальной заработной платы устанавливается Верховной Радой Украины по представлению Кабинета Министров Украины, как правило, один раз в год во время утверждения Государственного бюджета Украины с учетом предложений, выработанных путем переговоров представителей профессиональных союзов, собственников или уполномоченных ими органов, которые объединились для ведения коллективных переговоров и заключения генерального соглашения.

Размер минимальной заработной платы пересматривается в зависимости от возрастания индекса цен на потребительские товары и тарифов на услуги по соглашению сторон коллективных переговоров.

Договорное регулирование оплаты труда работников предприятий осуществляется на основе системы соглашений, которые заключаются на государственном (генеральное соглашение), отраслевом (отраслевое соглашение), региональном (региональное соглашение) и производственном (коллективный договор) уровнях в соответствии с Законом Украины “О коллективных договорах и соглашениях”.

Нормы коллективного договора, которые допускают оплату труда ниже норм, определенных генеральными, отраслевыми или региональными соглашениями, но не ниже государственных норм и гарантий в оплате труда, могут применяться лишь временно на период преодоления финансовых затруднений предприятия сроком не больше шести месяцев.

Формы и системы оплаты труда, нормы труда, расценки, тарифные сетки, схемы должностных окладов, условия внедрения и размеры надбавок, доплат, премий, вознаграждений и других поощрительных, компенсационных и гарантийных выплат устанавливаются предприятиями в коллективном договоре с соблюдением норм и гарантий, предусмотренных законодательством, генеральными и отраслевыми (региональными) соглашениями.

Оплата труда работников предприятия осуществляется в первоочередном порядке после уплаты обязательных платежей.

Запрещается любое снижение размеров оплаты труда в зависимости от происхождения, социального и имущественного состояния, расовой и национальной принадлежности, пола, языка, политических взглядов, религиозных убеждений, членства в профессиональном союзе или другом объединении граждан, рода и характера занятий, места жительства.

Субъекты организации оплаты труда не имеют права в одностороннем порядке принимать решение по вопросам оплаты труда, которые ухудшают условия, установленные законодательством, соглашениями и коллективными договорами.

Нормальная продолжительность рабочего времени работников не может превышать 40 часов в неделю.

Предприятия и организации при заключении коллективного договора могут устанавливать меньшую норму продолжительности рабочего времени, чем предусмотрено законом.

Сокращенная продолжительность рабочего времени устанавливается:

1) для работников в возрасте от 16 до 18 лет — 36 часов в неделю, для лиц от 15 до 16 лет (учеников от 14 до 15 лет, которые работают в период каникул) — 24 часа в неделю.

Продолжительность рабочего времени учеников, которые работают на протяжении учебного года в свободное от обучения время, не может превышать половины максимальной продолжительности рабочего времени, предусмотренной в предыдущем абзаце для лиц соответствующего возраста;

2) для работников, занятых на работах с вредными условиями труда, — не больше 36 часов в неделю.

Время начала и окончания ежедневной работы (смены) предусматривается правилами внутреннего трудового распорядка и графиками сменности в соответствии с законодательством.

Для работников устанавливается **пятидневная рабочая неделя** с двумя выходными днями. При пятидневной рабочей неделе продолжительность ежедневной работы (смены) определяется правилами внутреннего трудового распорядка или графиками сменности, которые утверждает собственник или уполномоченный им орган по согласованию с профсоюзным комитетом предприятия, учреждения, организации с соблюдением установленной продолжительности рабочей недели.

На тех предприятиях, в учреждениях, организациях, где по характеру производства и условиям работы внедрение пятидневной рабочей недели является нецелесообразным, устанавливается **шестидневная рабочая неделя** с одним выходным днем. При шестидневной рабочей неделе продолжительность ежедневной работы не должна превышать 7 часов при недельной норме 40 часов, 6 часов при недельной норме 36 часов и 4 часа при недельной норме 24 часа.

Пятидневная или шестидневная рабочая неделя устанавливается собственником или уполномоченным им органом совместно с профсоюзным комитетом с учетом специфики работы, мнения трудового коллектива и по согласованию с местным Советом народных депутатов.

Накануне праздничных и нерабочих дней продолжительность работы, кроме работников с сокращенной продолжительностью рабочего времени, сокращается на один час как при пятидневной, так и при шестидневной рабочей неделе.

Накануне выходных дней продолжительность работы при шестидневной рабочей неделе не может превышать 5 часов.

В случае, когда праздничный или нерабочий день совпадает с выходным днем, выходной день переносится на следующий после праздничного или нерабочего.

Кодексом законов о труде Украины установлены следующие праздничные дни:

1 января — Новый год;

7 января — Рождество Христовое;

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.

Работа также не осуществляется в дни религиозных праздников:

7 января — Рождество Христовое;

один день (воскресенье) — Пасха;

один день (воскресенье) — Троица.

По почасовой системе оплаты труда работа в сверхурочное время оплачивается в двойном размере часовой ставки.

По сдельной системе оплаты труда за работу в сверхурочное время выплачивается доплата в размере 100 процентов тарифной ставки работника соответствующей квалификации, оплата труда которого осуществляется по почасовой системе, — за все отработанные сверхурочные часы.

Работа у выходной, праздничный и нерабочий день оплачивается в двойном размере:

1) сдельщикам — по двойным сдельным расценкам;

2) работникам, труд которых оплачивается по часовым или дневным ставкам, — в размере двойной часовой или дневной ставки;

3) работникам, которые получают месячный оклад, — в размере одинарной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа в праздничный и нерабочий день осуществлялась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере двойной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа осуществлялась свыше месячной нормы.

Оплата в указанном размере осуществляется за часы, фактически отработанные в праздничный и нерабочий день.

По желанию работника, который работал в выходной, праздничный и нерабочий дни, ему может быть предоставлен другой день отдыха.

При невыполнении норм выработки не по вине работника оплата осуществляется за фактически выполненную работу. Месячная заработная плата в этом случае не может быть ниже двух третей тарифной ставки установленного ему разряда (оклада). При невыполнении норм выработки по вине работника оплата осуществляется в соответствии выполненной работой.

При изготовлении продукции, которая оказалась браком не по вине работника, оплата работы осуществляется по сниженным расценкам. Месячная заработная плата работника в этих случаях не может быть ниже двух третей тарифной ставки установленного ему разряда (оклада).

Брак изделий, который произошел вследствие скрытого дефекта в обрабатываемом материале, а также брак не по вине работника, выявленный после приема изделия органом технического контроля, оплачивается этому работнику наравне с другими изделиями.

Полный брак по вине работника оплате не подлежит. Частичный брак по вине работника оплачивается в зависимости от степени пригодности продукции по сниженным расценкам.

Время простоя не по вине работника оплачивается из расчета не ниже от двух третей тарифной ставки установленного работнику разряда (оклада).

О начале простоя, кроме простоя структурного подразделения или всего предприятия, работник должен предупредить владельца, уполномоченный им орган или бригадира, мастера, других должностных лиц.

За время простоя, когда возникла производственная ситуация, опасная для жизни или здоровья работника или для людей, которые его окружают, и окружающей природной среды не по его вине, за ним сохраняется средний заработок.

Время простоя по вине работника не оплачивается.

5.2. Учет личного состава работников

Приказом Министерства статистики Украины № 253 от 09.10.1995 г. утверждены следующие типовые формы учета личного состава работников предприятия:

- П-1 “Приказ (распоряжение) о приеме на работу”;
- П-2 “Личная карточка”;
- П-3 “Алфавитная карточка”;
- П-4 “Личная карточка специалиста с высшим образованием, который выполняет научно-исследовательские, проектно-конструкторские и технологические работы”;
- П-5 “Приказ (распоряжение) о переводе на другую работу”;
- П-6 “Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска”;
- П-7 “Список № __ о предоставлении отпуска”;
- П-8 “Приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора (контракта)”.

Для учета принятых на работу работников применяется **“Приказ (распоряжение) о приеме на работу” (форма № П-1)**, который заполняется в отделе кадров.

Завизированный начальником отдела кадров или лицом, ответственным за принятие на работу, проект приказа (распоряжения) в необходимых случаях является направлением на переговоры и пропуском в цех (отдел) для ознакомления с условиями работы.

Руководитель структурного подразделения — начальник (мастер) цеха (отдела) делает вывод о возможности зачисления: на обратной стороне проекта приказа (распоряжения) указывается, кем может быть принят на работу тот, кто нанимается, по какому разряду, с каким окладом и продолжительность испытательного срока.

Согласие работника с условиями работы, результаты переговоров, в случае необходимости медицинского осмотра, отметки о прохождении инструктажа по технике безопасности и прочие отметки проставляются на обратной стороне формы.

Проект приказа (распоряжения) о приеме на работу работника, которому устанавливают оклад, визируется в соответствующей службе предприятия (организации) для подтверждения вакантной должности и оклада, которые устанавливаются по штатному расписанию.

Подписанный руководителем предприятия (организации) приказ (распоряжение) объявляется работнику под расписку.

На основании подписанного приказа (распоряжения) о приеме на работу отдел кадров заполняет документ первичного учета форму **№ П-2 “Личная карточка”**, делает соответствующие записи в трудовой книжке; бухгалтерия открывает лицевой счет или аналогичный ему документ.

Трудовая книжка является основным документом о трудовой деятельностью работника.

Трудовые книжки заводятся на всех работников, которые работают на предприятии, в учреждении, организации или у физического лица свыше пяти дней.

Работникам, которые нанимаются на работу впервые, трудовая книжка оформляется не позднее пяти дней после принятия на работу.

На больших предприятиях с целью облегчения работы с картотекой, где это целесообразно, на каждого работника открывается дополнительно **“Алфавитная карточка” (форма № П-3)**. Картотека алфавитных карточек ведется по предприятию в целом и карточки в ней раскладываются в алфавитном порядке.

При оформлении перевода работника из одного цеха (отдела, участка) в другой применяется **“Приказ (распоряжение) о переводе на другую работу” (форма № П-5)**, который заполняется работником отдела кадров в двух экземплярах. Один экземпляр хранится в отделе кадров, другой передается в бухгалтерию.

Приказ (распоряжение) визирует начальник цеха (отдела, участка) предыдущего и нового места работы и подписывает руководитель предприятия (организации).

На основании приказа (распоряжения) о переводе на другую работу отдел кадров делает отметки в личной карточке ф. № П-2, трудовой книжке и других документах.

На обратной стороне формы делаются отметки о не сданных имущественно-материальных и прочих ценностях, которые числятся за работником на предыдущем месте работы.

Для оформления ежегодного и других видов отпуска, который предоставляется работникам в соответствии с действующими законодательными актами и положениями, коллективными договорами, контрактами и графиками отпусков применяется **“Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска” (форма № П-6)**, который заполняется в двух экземплярах. Один остается в отделе кадров, другой передается в бухгалтерию. Приказ подписывается начальником (мастером) цеха (отдела, участка) и руководителем предприятия (организации).

На основании приказа (распоряжения) о предоставлении отпуска отдел кадров делает отметки в личной карточке ф. № П-2 работника, а бухгалтерия осуществляет расчет заработной платы, которая полагается за отпуск. При предоставлении отпуска без оплаты рядом с указанием количества дней отпуска отмечается **“без оплаты”**.

Отпуска для группы работников целесообразно оформлять с помощью формы **“Список № ____ о предоставлении отпуска” (форма № П-7)**.

Отметки о сдаче инструмента, спецодежды и прочего хозяйственного инвентаря на период отпуска работника в списке о предоставлении отпуска не делаются.

Отдел кадров на основании списка о предоставлении отпуска отмечает в личной карточке работника данные об отпуске, а расчетный отдел бухгалтерии делает расчет заработной платы, которая полагается за отпуск.

При увольнении работников, за исключением тех, которые освобождаются вышестоящим органом, оформляется работником отдела кадров в двух экземплярах на всех сотрудников **“Приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора (контракта)” (форма № П-8)**. Один экземпляр остается в отделе кадров, а другой передается в бухгалтерию. Приказ подписывается начальником (мастером) цеха (отдела, участка) и руководителем предприятия (организации).

В разделе **“Справка о не сданных имущественно-материальных и прочих ценностях”** делаются отметки о не сданных ценностях, которые числятся за работником.

На основании приказа (распоряжения) о прекращении трудового договора бухгалтерия осуществляет расчет с работником.

5.3. Первичный учет затрат труда и его оплаты

На выполнение мероприятий по реализации Государственной программы перехода Украины на международную систему учета и статистики Министерством статистики Украины № 253 от 09.10.1995 г. утверждены и введены в действие с 01.01.1996 г. следующие типовые формы первичного учета использования рабочего времени:

- П-12 “Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы”;
- П-13 “Табель учета использования рабочего времени”;
- П-14 “Табель учета использования рабочего времени”;
- П-15 “Список лиц, которые работали в сверхурочное время”;
- П-16 “Листок учета простоев”.

Для учета использования рабочего времени всех категорий работающих, контроля за соблюдением установленного режима рабочего времени, получения данных об отработанном времени, расчете заработной платы, а также составления статистической отчетности по труду используют **“Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы”** (форма № П-12), который составляется в одном экземпляре уполномоченным лицом и после соответствующего оформления передается в бухгалтерию.

Отметки в таблице о причинах неявок на работу, или о фактически отработанном времени, о работе в сверхурочное время или другие отклонения от нормальных условий работы должны быть сделаны только на основании документов, оформленных надлежащим образом (листок нетрудоспособности и т.п.).

Форма № П-13 “Табель учета использования рабочего времени” применяется в условиях автоматизированной системы управления предприятием. Бланк табеля формы № П-13 с заранее заполненными отдельными реквизитами может быть создан с помощью средств вычислительной техники. К таким реквизитам относятся: цех (отдел), бригада, фамилия, имя, отчество, профессия (должность), табельный номер и т.д., то есть данные, которые есть в справочниках условно-постоянной информации. В этом случае форма табеля изменяется в соответствии с принятой технологией обработки данных. Вместе с тем такая форма должна обеспечивать возможность отображать в ней учет использованного рабочего времени.

Типовая форма № П-13, приспособленная к разным условиям организации производства, может быть дополнена необходимыми данными, например, для угольной, горнорудной и других отраслей промышленности, с целью контроля за нахождением рабочих на работе под землей, целесообразно включить показатели времени спуска в шахту и подъема из нее.

Для учета использования рабочего времени работников со стабильным месячным окладом или ставкой используют типовую **форму № П-14 “Табель учета использования рабочего времени”** (см. образец 5.1).

Для обеспечения учета использования рабочего времени в указанных документах применяются условные обозначения, примеры которых содержатся в табелях, в частности: ВЕ — выходные (дни еженедельного отдыха), праздничные и нерабочие;

Б — временная нетрудоспособность и отпуск по уходу за больным по карантину, оформленные листами нетрудоспособности; К — командировки служебные; О — отпуск (основной ежегодный); ПЦ — целосменные простои не по вине работающего; ПР — прогулы и прочие неявки по уважительной причине и пр.

Табель ведется на протяжении месяца руководителем или учетчиком конкретного подразделения, а в конце месяца с подписями указанных лиц передается в бухгалтерию.

Для работников с почасовой оплатой труда данные табеля служат основанием для начисления им заработной платы. Вместе с тем, для работников как с почасовой, так и сдельной оплатой труда данные табеля служат основанием для осуществления анализа использования рабочего времени работников предприятия.

Рядом с указанным возникает логичный вопрос, как рассчитать заработную плату работнику с почасовой формой оплаты труда, в месяцах из разной протяженностью рабочего времени?

Пример.

Должностной оклад работника предприятия составляет 500 грн. В мае месяце работник брал за собственный счет 3 дня отпуска из числа 8-часовых рабочих дней. В июле месяце работник снова брал за собственный счет еще 3 дня отпуска. Из указанного логически будет представить, что размер начисленной работнику заработной платы в мае и июле месяце будет одинаковым. **Но это будет не правильно.**

Для урегулирования данного вопроса, с целью учета вышеизложенных требований законодательства, в конце каждого года на следующий год Министерство труда и социальной политики Украины издает соответствующий нормативный акт “О норме продолжительности рабочего времени на 20__ год”, которым устанавливает для всех предприятий Украины единые нормы (помесячно) продолжительности рабочего времени на год (см. табл. 5.1.)

По данным таблицы 5.1. норма продолжительности рабочего времени в мае 20__ года составляла 136 часов, а в июле — 176 часов. Учитывая должностной оклад работника в размере 500 грн. оплата одного рабочего часа в указанных месяцах будет составлять:

— в мае (500 грн. : 136 час.) = 3,67 грн;

— в июле (500 грн. : 176 час.) = 2,84 грн.

Учитывая то, что в мае и июле работник не работал по три 8-часовых рабочих дня, значит, что он не отработал в каждом из

Таблица 5.1
Помесячные нормы продолжительности рабочего времени на 20__ год

№ п/п	Показатели	Январь	Февраль	Март	Апрель	Май	Июнь	Июль	Август	Сентябрь	Октябрь	Ноябрь	Декабрь	За год
1	Количество календарных дней	31	29	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31	366
2	Количество праздничных дней и дней религиозных праздников (число месяца, на которое выпадает праздник)	2		1	1	4	1		1					10
3	Количество выходных дней	1, 7		8	11	1, 2, 9, 30	28		24					
4	Количество дней, работа в которые не проводится	9	9	8	8	10	8	9	9	8	10	8	8	104
5	Количество рабочих дней	11	9	9	9	14	9	9	10	8	10	8	8	114
6	Количество дней, которые предшествуют праздничным и нерабочим, в которые продолжительность рабочего дня (смены) при 40-часовой неделе уменьшается на 1 час (число месяца, в которое сокращается продолжительность рабочего дня)	20	20	22	21	17	21	22	21	22	21	22	23	252
	Количество дней, которые предшествуют праздничным и нерабочим, в которые продолжительность рабочего дня (смены) при 40-часовой неделе уменьшается на 1 час (число месяца, в которое сокращается продолжительность рабочего дня)	1			1				1				1	4
	Количество дней, которые предшествуют праздничным и нерабочим, в которые продолжительность рабочего дня (смены) при 40-часовой неделе уменьшается на 1 час (число месяца, в которое сокращается продолжительность рабочего дня)	(6)			(30)				(23)				(31)	
Норма продолжительности рабочего времени, час.														
7	При 40-часовой рабочей неделе	159	160	176	167	136	168	176	167	176	168	176	183	2012
8	При 36-часовой рабочей неделе	144,0	144,0	158,4	151,2	122,4	151,2	158,4	151,2	158,4	151,2	158,4	165,6	1814,4
9	При 24-часовой рабочей неделе	96,0	96,0	105,6	100,8	81,6	100,8	105,6	100,8	105,6	100,8	105,6	110,4	1209,6

месяцев по 24 часа. То есть в мае он отработал 112 час. (136 час. — 24 час.), а в июле 152 час. (176 час. — 24 час.).

Исходя из указанного, начисленная заработная плата ежемесячно будет составлять:

— в мае (3,67 грн. x 112 час.) = 411,04 грн.;

— в июле (2,84 грн. x 152 час.) = 431,68 грн.

Как видно из указанного, разница при начислении заработной платы будет: 431,68 грн. — 411,04 грн. = **20,64 грн.**

Заметим, что неправильное начисление заработной платы имеет непосредственное влияние на определение прибыли, которая подлежит налогообложению, а также на наложение штрафных санкций на предприятие налоговыми органами при условиях необоснованного завышения затрат!

Для учета времени, отработанного сверхурочно, и оплаты труда в сверхурочное время используется **“Список лиц, которые работали в сверхурочное время” (форма № П-15)**, который заполняется мастером или другими должностными лицами, ответственными за учет рабочего времени, и передается в бухгалтерию.

Учет времени простоев осуществляется на основании **“Листка учета простоев” (форма № П-16)**. Листок учета простоев с отметкой о времени простоев используется для записи в таблице.

Для учета объема выполненных работ, затрат рабочего времени и начисленной заработной платы членам бригады, оплата труда которых осуществляется по сдельной форме оплаты, в первичных производственных подразделениях используют **“Наряд на сдельную работу (для бригады)”**. Наряд выписывают сроком до одного месяца в одном экземпляре. В нем на протяжении месяца наряду с объемом выполненных бригадой работ, на обратной стороне ежедневно отмечается также количество отработанного времени каждым работником бригады (см. образец 5.2).

По факту выполнения задания или окончания календарного месяца определяется общая сумма заработка, которая надлежит к выплате бригаде за выполненные работы. Зарплаток каждого работника определяется, исходя из его квалификационного разряда и количества отработанного времени.

Для проведения такого рода расчета воспользуемся примером, который приведен в образце 5.2. Как видим, заработная плата работников строительной бригады за апрель 2005 года составила 2690 грн 00 коп. Учитывая то, что члены бригады имеют

разные квалификационные разряды, а также разное количество отработанного времени при выполнении бригадой работы, осуществляется расчет общего количества по бригаде разрядо-часов: $(4 \times 176 + 2 \times 176 + 3 \times 176 + 1 \times 160 + 2 \times 152) = (704 + 352 + 528 + 160 + 304) = 2048$ разрядо-часов.

Заработная плата членам бригады в расчете на один разрядо-час рассчитывается делением общей заработной платы на общее количество разрядо-часов по подразделению. Умножением заработной платы в расчете на один разрядо-час на количество разрядо-часов конкретного работника определяют размер его заработной платы.

При начислении оплаты труда членам бригады можно также использовать и другой вариант расчета, согласно которому отработанное время каждого работника умножается на его часовую тарифную ставку и таким образом определяется заработок работника по тарифу. Соотношением начисленной по бригаде суммы заработной платы к сумме заработка работников по тарифу определяется соотношение в процентах общего сдельного заработка к тарифному. Учитывая данный процент, определяют заработок каждого работника.

Для учета объемов выполненных работ, затрат рабочего времени и начисленной заработной платы рабочих-сдельщиков используется также **“Наряд на сдельную работу (индивидуальный)”** (см. образец 5.3), который открывается на каждого работника в расчете на календарный месяц.

Для начисления заработной платы водителям грузовых автомобилей используется **“Путевой лист грузового автомобиля”**, в частности: типовая форма № 1 (международная) и типовая форма № 2 — в пределах Украины (см. образец 6.1). Подорожный лист выписывается в расчете на каждый день (при дальних рейсах в расчете на один рейс). Для начисления оплаты труда водителям легковых автомобилей используется **“Путевой лист служебного легкового автомобиля”** (типовая форма № 3).

Учитывая особенности отдельных отраслей экономики, соответствующим отраслевым министерствам предоставлено право вводить также другие специализированные формы первичных документов по учету труда и его оплаты.

5.4. Удержание из заработной платы

Сумма, начисленная работнику за выполненную работу, и сумма, которая надлежит к выплате, как правило, отличаются на сумму произведенных удержаний из оплаты труда.

Удержания из заработной платы могут быть:

1) обязательные — те, которые могут осуществляться только в случаях, предусмотренных законодательством Украины (подходный налог, удержания в Пенсионный фонд, фонд социального страхования, фонд страхования на случай безработицы, а также удержания по решению суда в пользу юридических и физических лиц);

2) удержания, которые осуществляются по инициативе предприятия (для погашения неизрасходованного и своевременно не возвращенного аванса, выданного на служебную командировку или на хозяйственные нужды; при увольнении работника до окончания того рабочего года, в счет которого он уже получил отпуск; при возмещении вреда, причиненного по вине работника предприятию и пр.).

При каждой выплате заработной платы общий размер всех отчислений, предусмотренных законодательством Украины, не может превышать 50% (а в отдельных случаях и 70%) заработной платы.

Нормативными документами, которые определяют порядок и размеры осуществления сборов в фонды социального назначения, а также подоходного налога из доходов работников являются:

- Закон Украины “О сборе на обязательное государственное пенсионное страхование” № 400/97-ВР от 26.06.97 г. (с изменениями и дополнениями);
- Закон Украины “О сборе на обязательное социальное страхование” № 403/97-ВР от 26.06.97 г. (с изменениями и дополнениями);
- Закон Украины “О налоге с доходов физических лиц” от 22.05.2003 г. № 889-IV;
- Постановление Кабинета Министров Украины “Порядок определения размера убытков от разворовывания, недостачи, уничтожения (порчи) материальных ценностей” № 116 от 22.01.1996 г.

Внимание! Учитывая частые изменения в нормативных актах, порядок удержания и ставки в учебнике не указываются! С данным вопросом лучше ознакомиться на лекциях по данному курсу или используя указанные первоисточники в тот момент, когда возникнет в этом необходимость!

Корреспонденция счетов при осуществлении удержаний из заработной платы представлена в следующем пункте данной темы.

5.5. Сводный учет оплаты труда

Обобществление информации о расчетах по выплатам работникам, которые относятся как к учетному, так и неучетному составу предприятия, — по оплате труда (по всем видам заработной платы, премий, помощи), за не полученные в установленный срок из кассы предприятия суммы по выплатам работникам, по прочим текущим выплатам, осуществляется **на счете 66 “Расчеты по выплатам работникам”**, который имеет следующие субсчета:

661 “Расчеты по заработной плате”;

662 “Расчеты с депонентами”;

663 “Расчеты по прочим выплатам”.

По кредиту счета 66 “Расчеты по выплатам работникам” отображается начисленная работникам предприятия основная и дополнительная заработанная плата, премии, пособие по временной нетрудоспособности, прочие подлежащие к начислению работникам выплаты, **по дебету** — осуществление платежей по выплатам в денежной и натуральной форме, удержания налога из дохода физических лиц, удержания в фонды социального направления, а также прочие удержания по выплатам работникам.

Задолженность предприятия по выплатам работникам в случае неполучения сумм из кассы предприятия отображается по дебету субсчета 661 “Расчеты по заработной плате” и 663 “Расчеты по прочим выплатам” и по кредиту субсчета 662 “Расчеты с депонентами”.

На субсчете 663 “Расчеты по прочим выплатам” ведется учет расчетов по выплатам, которые не принадлежат к фонду оплаты

труда, в частности помощь по частичной безработице, помощь по временной нетрудоспособности.

Аналитический учет расчетов с персоналом производится по каждому работнику, видам выплат и удержаний.

Приказом Министерства статистики Украины № 144 от 22.05.1996 г. введены в действие с июля 1996 г. типовые формы по учету расчетов с рабочими и служащими по заработной плате:

П-49 “Расчетно-платежная ведомость”;

П-50 “Расчетная ведомость”;

П-51 “Расчетная ведомость”;

П-52 “Расчет заработной платы”;

П-53 “Платежная ведомость”;

П-54 “Лицевой счет”;

П-54а “Лицевой счет”;

П-55 “Накопительная карточка выработки и заработной платы”;

П-56 “Накопительная карточка учета заработной платы”.

Для расчета и выдачи заработной платы и пенсии всем категориям работающих применяется **“Расчетно-платежная ведомость” (форма № П-49)**, которая составляется в одном экземпляре. Данные из ведомости ежемесячно накапливаются на **“Лицевом счете”** каждого работника (типовая форма № П-54).

Начисление заработной платы производится на основании данных первичных документов по учету выработки, фактически отработанного времени, доплатных листов и других документов. Одновременно производится расчет всех удержаний из заработной платы и определяется сумма, которая надлежит к выдаче.

При упрощенной форме бухгалтерского учета расчет заработной платы (проведение начисления заработной платы и осуществление удержаний из нее) указывается в разделе II Ведомости 3-М (см. прил. А3).

Для расчета заработной платы и пенсии всем категориям работающих применяется также **“Расчетная ведомость” (форма № П-51)**, которая составляется в одном экземпляре в бухгалтерии. Данные из ведомости ежемесячно накапливаются на **“Лицевом счете”** каждого работника (типовая форма № П-54).

Для учета выдачи заработной платы из кассы предприятия при условии использования расчетной ведомости применяют документ **“Платежная ведомость”** (форма № П-53).

На титульном листе формы указывается общая сумма выданной и депонированной заработной платы. При необходимости в

графе “Примечание” указывается номер предъявленного документа.

При заполнении платежной ведомости после последней записи необходимо сделать итоговую строку для общей суммы по ведомости. Итоговые строки могут быть введены также в конце каждой страницы.

При составлении документа с помощью средств вычислительной техники форма может печататься без строк.

Типовая форма документа “Платежная ведомость” представлена в образце 5.4.

Форма П-54 “Лицевой счет” применяется для записи за каждый месяц на протяжении года всех видов начислений и удержаний из заработной платы работника на основании первичных документов по учету выработки и выполненных работ, отработанного времени и документов на разные виды оплат.

При необходимости можно в каждой графе “Лицевого счета” сделать итоговую строку.

На основании данных лицевого счета составляется расчетно-платежная ведомость формы № П-49.

Форма № П-54а “Лицевой счет” применяется при обработке учетных данных с помощью средств вычислительной техники и содержит только условно-постоянные реквизиты о работнике. Данные по расчету заработной платы закладываются ежемесячно в лицевой счет в виде машинограммы.

Для ежедневного учета объема работ, выполненных бригадой или отдельными рабочими, используется **“Накопительная карточка выработки и заработной платы” (форма № П-55)**, которая составляется мастером (учетчиком) в одном экземпляре на основании документов о сдаче произведенной продукции или о выполнении работ. Ведомость передается в бухгалтерию предприятия для начисления заработной платы.

На основании ведомости в соответствующих службах управления предприятием определяется процент выполнения норм выработки бригадой (рабочим) и прочие показатели, которые необходимы для отчетности и анализа.

Расчеты с работающими по оплате труда рекомендуется производить централизованно.

Первичные документы по учету выработки и заработной платы сдаются для проверки и последующих расчетов по установленному графику в расчетный отдел бухгалтерии (вычислительный центр, станцию или бюро).

Образец 5.4

АО "Росток"
(предприятие, организация)

Типовая форма № П-53
Утверждена приказом
Минстата Украины
22 мая 1996 г. № 144

Идентификационный код по
ЕГРПОУ **00547038**

Код по УКУД

цех, отдел

Смена _____
_____ мастера, начальника

К расчетной ведомости № **12**
В кассу для оплаты в срок
с **4 апреля** по **8 апреля** 200 **5** г.
в сумме **Десять тысяч двести**
грн. 00 коп. (10200 грн. 00 коп.)

Корреспондирующий счет		Код целевого назначения
счет, субсчет	код аналитического учета	

Руководитель **= Иваненко**

Главный бухгалтер **= Петренко**

"**3**" апреля 200 **5** г.

ПЛАТЕЖНАЯ ВЕДОМОСТЬ № 12

за **март** 200 **5** г.
Количество листов **1**

По этой платежной ведомости выплачено гривен
Восемь тысяч пятьсот семь грн. 45 коп. (8507 грн. 45 коп.)

и депонировано гривен
Одна тысяча шестьсот девяносто две грн. 55 коп. (1692 грн. 55 коп.)

Выплату осуществил **= Сидоренко**

Проверил бухгалтер **= Петренко**

2-я, 3-я, 4-я страницы формы № П-53

№ п/п	Табельный номер	Фамилия, имя, отчество	Сумма	Подпись в получении	Примечание
1	2	3	4	5	6
1	1105	Иваненко В.М.	1200-40	= Иваненко	
2	1210	Петренко М.П.	970-80	Депонировано	
3	1244	Сидоренко М.К.	740-45	= Сидоренко	
		и т.д.			
		Всего	10200-00		

Ведомость составил **= Мищенко**

Ведомость проверил **= Петренко**

За работу в первой половине месяца работающим, как правило, выдается аванс, а конечный результат расчета заработной платы выполняется при выплате заработной платы за другую половину месяца.

Расчет заработной платы рабочих со сдельной оплатой труда за весь расчетный период выполняется на основании первичных документов по учету выработки заработной платы, доплат за сверхурочные часы работы, начисления премий и пр., а также путем подсчета разного рода удержаний и определения суммы, которая надлежит к выдаче на руки.

Расчет заработной платы рабочих с почасовой оплатой труда выполняется на основании учета фактически отработанного времени, доплат за сверхурочное время работы, начисления премий и пр., а также путем подсчета другого рода удержаний и определения суммы, которая надлежит к выдаче на руки.

Расчеты по заработной плате с работниками могут выполняться по одному из следующих вариантов:

I вариант

По расчетно-платежной ведомости, которая одновременно используется для выдачи по ней заработной платы, которая принадлежит работнику (типовая форма № П-49). На небольших предприятиях в тех случаях, когда техника распределения заработной платы по производственным расчетам не усложняется, расчетно-платежная ведомость может выписываться в одном экземпляре. В других случаях ведомость выписывается в двух экземплярах (под копирку), причем платежным документом является первый экземпляр.

Данные об авансе, который выплачивается, о сумме удержания налогов, которые рассчитываются по заработной плате, и прочие удержания записываются в продолжение месяца в открытую на текущий месяц расчетно-платежную ведомость.

Для записи за каждый месяц на протяжении года всех видов начислений и удержаний из заработной платы работника на основании первичных документов по учету выработки и выполненных работ, отработанного времени и документов на разные виды оплат применяется **Форма П-54 “Лицевой счет”**.

II вариант

По расчетной ведомости (типовая форма № П-51) и отдельной платежной ведомости (типовая форма № П-53), по которой осуществляется выплата заработной платы.

Для записи за каждый месяц на протяжении года всех видов начислений и удержаний из заработной платы работника на основании первичных документов по учету выработки и выполненных работ, отработанного времени и документов на разные виды оплат применяется **Форма П-54 “Лицевой счет”**.

Выдача аванса за работу в первой половине месяца при всех вариантах осуществляется по платежной ведомости (№ П-53).

Заработная плата работников предприятий на территории Украины выплачивается в денежных знаках, которые имеют законное обращение на территории Украины. Выплата заработной платы в форме долговых обязательств и расписок или в любой другой форме запрещается.

Заработная плата может выплачиваться банковскими чеками в порядке, установленном Кабинетом Министров Украины по согласованию с Национальным банком Украины.

Коллективным договором, в порядке исключения, **может быть предусмотрена частичная выплата заработной платы натурой** (по ценам не ниже себестоимости) в тех областях или по тем профессиям, где такая выплата, которая эквивалентна по стоимости оплате работы в денежном выражении, является обычной или желательной для работников, **за исключением товаров**, перечень которых устанавливается Кабинетом Министров Украины.

Заработная плата выплачивается работникам регулярно в рабочие дни в сроки, установленные в коллективном договоре, но **не реже двух раз в месяц** через промежуток времени, который не превышает шестнадцати календарных дней.

В случае, если день выплаты заработной платы совпадает с выходным, праздничным или нерабочим днем, заработная плата выплачивается накануне.

Выплата заработной платы осуществляется по месту работы. **Запрещается проводить выплату заработной платы** в магазинах розничной торговли, в развлекательных учреждениях, за исключением тех случаев, когда заработная плата выплачивается работающим в этих учреждениях лицам.

По личному письменному согласию работника выплата заработной платы может осуществляться через учреждения банков, почтовыми переводами на указанный ими счет (адрес) с обязательной оплатой этих услуг за счет владельца или уполномоченного им органа.

При каждой выплате заработной платы владелец или уполномоченный им орган должен сообщить работнику о таких данных, которые принадлежат к периоду, за который осуществляется оплата труда:

- а) общая сумма заработной платы с расшифровкой по видам выплат;
- б) размеры и основания отчислений из заработной платы;
- в) сумма заработной платы, которая надлежит к выплате.

Владелец или уполномоченный им орган обязан обеспечить достоверный учет выполняемой работником работы и бухгалтерский учет затрат на оплату труда в установленном порядке.

Сведения об оплате труда работника предоставляются любым органам или лицам только в случаях, предусмотренных законодательством, по согласию или по требованию работника.

Суммы невыплаченной заработной платы (при условии, когда работник во время выплаты зарплаты находится на больничном, в командировке и т.п.) депонируются на субсчете 662 “Расчеты с депонентами”. При этом кассиром при закрытии платежной ведомости осуществляется от руки надпись “Депонировано” в колонке “Подпись в получении” напротив фамилии работника, который не получил заработную плату, или проставляется оттиск штампа с пометкой “Депонировано”, который используется специально для таких целей.

Аналитический учет расчетов с депонентами осуществляется в **“Книге учета расчетов с депонентами” (типовая форма № 8)**, которая открывается в расчете на один календарный год (см. образец 5.5). Записи в книгу фамилий работников, а также не полученных ими сумм осуществляются позиционным способом по результатам закрытия каждой “Расчетно-платежной ведомости”, или “Платежной ведомости” на протяжении года.

Следует отметить, что задепонированные суммы не включаются в ведомости на выдачу заработной платы в последующие месяцы. Для их получения работнику необходимо лично обратиться в бухгалтерию. Выдача депонированной заработной платы осуществляется только по “Расходному кассовому ордеру”

(см. образец 3.3), который выписывается отдельно на каждого работника для погашения одной или нескольких задолженностей.

По факту получения задепонированных сумм из кассы в “Книге учета расчетов с депонентами” делается соответствующая отметка о номере расходного кассового документа, а также отмечается выданная сумма напротив того месяца года, в котором была осуществлена указанная выплата.

Типовая корреспонденция бухгалтерских счетов по учету оплаты труда представлена в табл. 5.2.

Нормативно-правовым документом, который устанавливает государственные гарантии права на отпуска, определяет условия, продолжительность и порядок предоставления их работникам для восстановления трудоспособности, укрепления здоровья, а также для воспитания детей, удовлетворения собственных жизненно важных потребностей и интересов, всестороннего развития личности выступает Закон Украины **“Об отпусках”** № 504/96-ВР от 15.11.1996 года.

Продолжительность отпусков независимо от режимов и графиков работы рассчитывается в календарных днях.

Праздничные и нерабочие дни при определении продолжительности ежегодных отпусков и дополнительного отпуска работникам не учитываются.

Нормативным документом, на основании которого осуществляются расчет средней заработной платы для оплаты ежегодного отпуска, дополнительных отпусков в связи с обучением, дополнительного отпуска работникам, которые имеют детей, или выплаты им компенсации за неиспользованные отпуска; предоставления творческого отпуска; выполнения работниками государственных и общественных обязанностей в рабочее время; перевода работников на другую более легкую ниже оплачиваемую работу по состоянию здоровья; перевода беременных женщин и женщин, которые имеют детей в возрасте до трех лет, на другую более легкую работу; предоставления женщинам дополнительных перерывов для кормления ребенка; выплаты выходного пособия; служебных командировок; вынужденного прогула; направления работников на обследование в медицинские учреждения; освобождения работников-доноров от работы; привлечения работников к выполнению воинских обязанностей; временного перевода работника в случае производственной

Таблица 5.2

**Корреспонденция бухгалтерских счетов по учету
оплаты труда**

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Начислена заработная плата работникам предприятия, которые задействованы в процессе создания основных средств	15 “Капитальные инвестиции”	661 “Расчеты по заработной плате”
2.	Начислена заработная плата работникам основного и вспомогательного производства	23 “Производство”	661 “Расчеты по заработной плате”
3.	Начислена заработная плата работникам за работы, связанные с исправлением брака	24 “Брак в производстве”	661 “Расчеты по заработной плате”
4.	Начислена заработная плата за работы, которые относятся к затратам будущих периодов	39 “Затраты будущих периодов”	661 “Расчеты по заработной плате”
5.	Отображено начисление работникам премии за счет прибыли предприятия	443 “Прибыль, использованная в отчетном периоде”	661 “Расчеты по заработной плате”
6.	Отображено начисление работникам отпускных за счет фонда обеспечения выплат отпусков	471 “Обеспечения выплат отпусков”	661 “Расчеты по заработной плате”
7.	Начислена работникам оплата труда за счет средств, зарезервированных для проведения гарантийных ремонтов реализованной продукции	473 “Обеспечение гарантийных обязательств”	661 “Расчеты по заработной плате”
8.	Начислена заработная плата за счет средств целевого финансирования	48 “Целевое финансирование и целевые поступления”	661 “Расчеты по заработной плате”
9.	Возмещена работнику на основании представленного больничного временная потеря трудоспособности за счет фонда социального страхования	652 “По социальному страхованию”	663 “Расчеты по прочим выплатам”

Продолжение табл. 5.2

1	2	3	4
10.	Начислена заработная плата работникам общепроизводственного и административного назначения	91 “Общепроизводственные затраты” 92 “Административные затраты”	661 “Расчеты по заработной плате”
11.	Начислена заработная плата работникам, занятым сбытом и реализацией продукции	93 “Затраты на сбыт”	661 “Расчеты по заработной плате”
12.	Начислена заработная плата работникам обслуживающих производств	949 “Прочие затраты операционной деятельности”	661 “Расчеты по заработной плате”
13.	Начислена заработная плата работникам, связанным с ликвидацией (разборкой, демонтажом) неборотных активов	976 “Списание неборотных активов”	661 “Расчеты по заработной плате”
14.	Начислена заработная плата работникам на работах, связанных с предотвращением и ликвидацией последствий стихийного бедствия, катастрофы и аварии	993 “Прочие чрезвычайные затраты”	661 “Расчеты по заработной плате”
15.	Выплачена из кассы заработная плата	661 “Расчеты по заработной плате”	30 “Касса”
16.	Перечислены средства с расчетного счета предприятия на лицевые счета работников в учреждениях банков	661 “Расчеты по заработной плате”	31 “Счета в банках”
17.	Отображено удержание из заработной платы задолженности по подотчетным суммам	661 “Расчеты по заработной плате”	372 “Расчеты с подотчетными лицами”
18.	Удержаны из заработной платы суммы причиненных предприятию убытков порчей товарно-материальных ценностей	661 “Расчеты по заработной плате”	375 “Расчеты по возмещению причиненных убытков”
19.	Отображено удержание из заработной платы работников в счет погашения полученного займа на индивидуальные потребности	661 “Расчеты по заработной плате”	377 “Расчеты с прочими дебиторами”

Продолжение табл. 5.2

1	2	3	4
20.	Проведено удержание из заработной платы профсоюзных взносов	661 “Расчеты по заработной плате”	377 “Расчеты с прочими дебиторами”
21.	Удержаны из заработной платы работника суммы в счет погашения приобретения акций данного предприятия	661 “Расчеты по заработной плате”	46 “Неоплаченный капитал”
22.	Отображено удержание из заработной платы суммы подоходного налога	661 “Расчеты по заработной плате”	64 “Расчеты по налогам и платежам”
23.	Отнесены для перечисления в бюджет неполученные депонированные суммы после окончания срока исковой давности	662 “Расчеты с депонентами”	64 “Расчеты по налогам и платежам”
24.	Отображено удержание из заработной платы сбора в пенсионный фонд	661 “Расчеты по заработной плате”	651 “По пенсионному обеспечению”
25.	Отображено удержание из заработной платы сбора в фонд социального страхования	661 “Расчеты по заработной плате”	652 “По социальному страхованию”
26.	Отображено удержание из заработной платы сбора в фонд занятости	661 “Расчеты по заработной плате”	653 “По страхованию на случай безработицы”
27.	Отображено удержание из заработной платы работника сумм, предусмотренных согласно договору индивидуального страхования, заключенного им со страховой компанией	661 “Расчеты по заработной плате”	654 “По индивидуальному страхованию”
28.	Отображено удержание из заработной платы сумм по исполнительным документам	661 “Расчеты по заработной плате”	685 “Расчеты с прочими кредиторами”
29.	Неполученные суммы заработной платы отнесены на депоненты	661 “Расчеты по заработной плате”	662 “Расчеты с депонентами”

необходимости на другую ниже оплачиваемую работу; других случаях, когда в соответствии с действующим законодательством выплаты осуществляются, исходя из средней заработной платы, является постановление Кабинета Министров Украины от 08.02.1995 г. № 100 **“Порядок исчисления средней заработной платы”**.

Действие данного постановления распространяется на предприятия, учреждения и организации всех форм собственности.

Правила исчисления средней заработной платы (дохода) для расчета выплат по общеобязательному государственному социальному страхованию на случай безработицы, в связи с временной потерей трудоспособности и затратами, обусловленными рождением и погребением и от несчастного случая на производстве, профессионального заболевания, которые послужили причиной потери трудоспособности (далее — страховые выплаты) в случае наступления страхового случая, а также оплаты первых пяти дней временной нетрудоспособности за счет средств предприятия, учреждения, организации или физического лица, которое использует труд наемных работников, определены **“Порядком исчисления средней заработной платы (дохода) для расчета выплат по общеобязательному государственному социальному страхованию”**, утвержденным постановлением Кабинета Министров Украины от 26 сентября 2001 г. № 1266.

Порядок распространяется на предприятия, учреждения и организации независимо от организационно-правовых форм и форм собственности и на физические лица, которые используют труд наемных работников (далее — работодатели).

Следует отметить, что помощь по временной нетрудоспособности рассчитывается, исходя из общего трудового стажа работника и составляет:

- 100 процентов от средней заработной платы при условии, что общий трудовой стаж работника составляет 8 и более лет;
- 80 процентов от средней заработной платы при условии, что общий трудовой стаж работника — от 5 до 8 лет;
- 60 процентов от средней заработной платы при условии, что общий трудовой стаж работника — менее 5 лет.

Синтетический учет оплаты труда осуществляется при журнально-ордерной форме бухгалтерского учета в журнале-ордере № 5, в котором указывается начисленная заработная плата как в целом, так и в разрезе отдельных объектов затрат на предприятии. Выплата заработной платы находит свое отображение в журнале-ордере № 1. При упрощенной форме бухгалтерского учета как синтетический, так и аналитический учет расчетов по оплате труда осуществляется в разделе II Ведомости З-М (см. прил. АЗ).

Методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о выплатах работникам (текущие выплаты работникам, выплаты при увольнении, по окончании трудовой деятельности, прочие долгосрочные выплаты работникам) и ее раскрытие в финансовой отчетности определены **Положением (стандартом) бухгалтерского учета 26 “Выплаты работникам”**, утвержденным приказом Министерства финансов Украины от 28.10.2003 г. № 601.

Для составления статистической отчетности по труду всеми хозяйствующими субъектами независимо от форм собственности Приказом Государственного комитета статистики Украины от 13.01.2004 г. № 5 утверждена **“Инструкция по статистике заработной платы”**. Указанная инструкция представляет перечень выплат, которые включаются в конкретную составную фонда оплаты труда, а также выплат, которые в него не входят и показываются в отчетах по труду отдельно.

Раздел 6

Учет затрат производства и калькулирование себестоимости продукции

В разделе рассматриваются следующие вопросы:

- 6.1. Элементы затрат и статьи калькуляции*
- 6.2. Отображение затрат в системе бухгалтерских счетов*
- 6.3. Учет затрат вспомогательных производств*
- 6.4. Учет затрат будущих периодов*
- 6.5. Учет общепроизводственных затрат*
- 6.6. Учет затрат основного и незавершенного производства*
- 6.7. Себестоимость продукции и методы ее калькулирования*

6.1. Элементы затрат и статьи калькуляции

Целью учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции является полное и достоверное определение фактических затрат, связанных с производством, а также исчисление себестоимости конкретных видов продукции. Для осуществления контроля за использованием материальных, трудовых и прочих ресурсов, затраты необходимо сгруппировать по определенным признакам.

По экономическому содержанию затраты группируются по экономическим элементам и статьям калькуляции.

Элемент затрат — совокупность экономически однородных затрат.

Нормативным документом, который обеспечивает группирование затрат по экономическим элементам, является Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16 “Затраты”.

Положение (стандарт) 16 определяет методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о затратах предприятия и ее раскрытие в финансовой отчетности.

Нормы этого Положения (стандарта) применяются предприятиями, организациями и другими юридическими лицами (далее — предприятия) независимо от форм собственности (кроме банков и бюджетных учреждений).

В соответствии с П(С)БО № 16 “Затраты”, затраты операционной деятельности группируются по таким экономическим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные мероприятия;
- амортизация;
- прочие операционные затраты.

Классификация затрат операционной деятельности представлена на рис. 6.1.

Группирование затрат по элементам не в полной мере обеспечивает информацией о затратах для принятия определенных управленческих решений. С этой целью классификацию затрат по элементам дополняют классификацией затрат по статьям калькуляции, которая дает возможность более детально проанализировать себестоимость продукции, работ, услуг и обнаружить резервы относительно ее снижения. Определение перечня и содержания статей калькуляции себестоимости продукции, работ и услуг предприятия относится к компетенции его руководства и должно быть урегулировано приказом об учетной политике.

С учетом требований Положения (стандарта) бухгалтерского учета 16 “Затраты” предприятия могут использовать ниже приведенные калькуляционные статьи в разрезе элементов затрат.

В состав элемента **“Материальные затраты”** включается стоимость израсходованных в производстве (кроме продукта собственного производства):

- сырья и основных материалов;
- покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий;
- топлива и энергии;
- строительных материалов;
- запасных частей;
- тары и тарных материалов;
- вспомогательных и прочих материалов.

Элементы затрат операционной деятельности

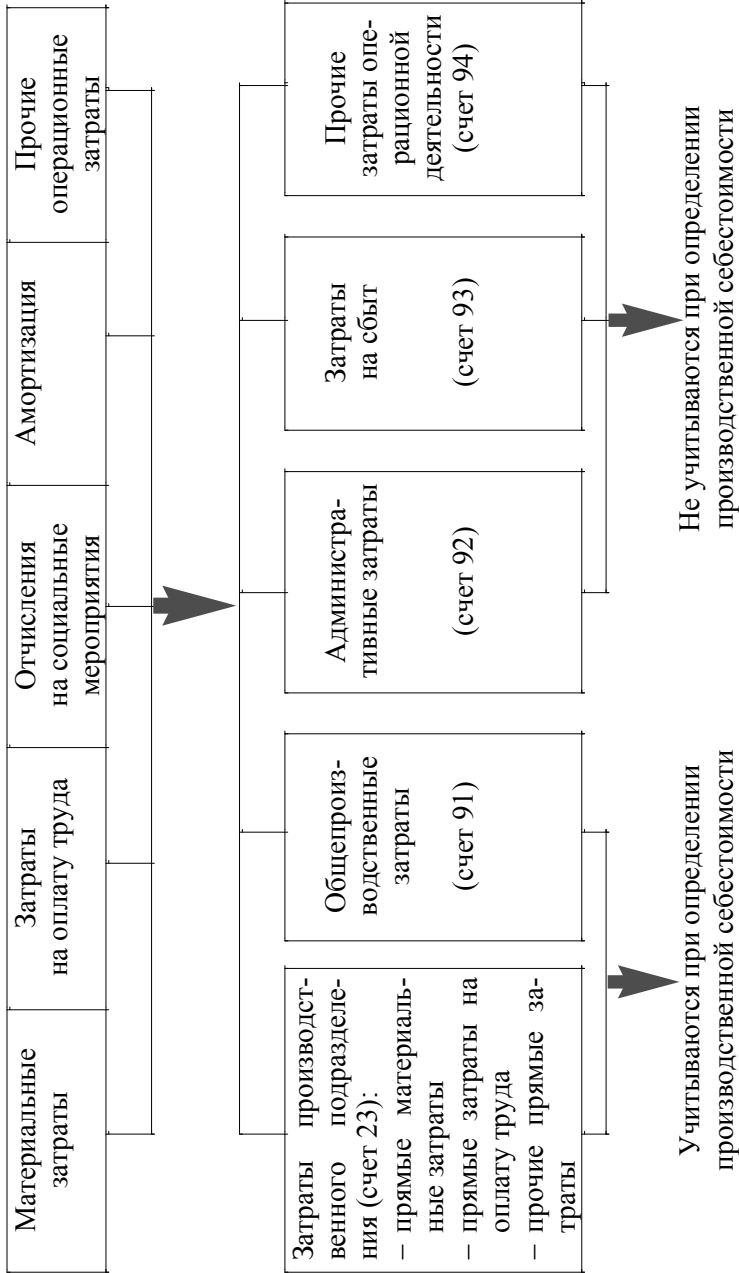


Рис. 6.1. Классификация затрат операционной деятельности

В состав элемента **“Затраты на оплату труда”** включаются:

- заработная плата по окладам и тарифам;
- премии и поощрения;
- материальная помощь;
- компенсационные выплаты;
- оплата отпусков и прочего неотработанного времени;
- прочие затраты на оплату труда.

В состав элемента **“Отчисления на социальные мероприятия”** включаются:

- отчисления на пенсионное обеспечение;
- отчисления на социальное страхование;
- страховые взносы на случай безработицы;
- отчисления на индивидуальное страхование персонала предприятия;
- отчисления на прочие социальные мероприятия.

В состав элемента **“Амортизация”** включается сумма начисленной амортизации основных средств, нематериальных активов и прочих необоротных материальных активов.

В состав элемента **“Прочие операционные затраты”** включаются затраты операционной деятельности, которые не вошли в состав предыдущих элементов, в частности затраты на командировки, на услуги связи, плата за расчетно-кассовое обслуживание и т.п.

6.2. Отображение затрат в системе бухгалтерских счетов

Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрено, что учет затрат операционной деятельности может осуществляться как с использованием 8 класса плана счетов **“Затраты по элементам”**, так и без него.

При условии учета затрат без применения 8 класса плана счетов затраты, которые осуществляются на предприятии, могут сразу со счетов, на которых отображаются такие затраты (13, 20, 22, 25, 37, 39, 63, 65, 66), списываться на затратные счета (23, 91, 92, 93, 94) с дальнейшим списанием затрат счетов 9 класса **“Затраты деятельности”** на счет 79 **“Финансовые результаты”**.

Схема учета затрат операционной деятельности без использования бухгалтерских счетов 8 класса показана на рис. 6.2.

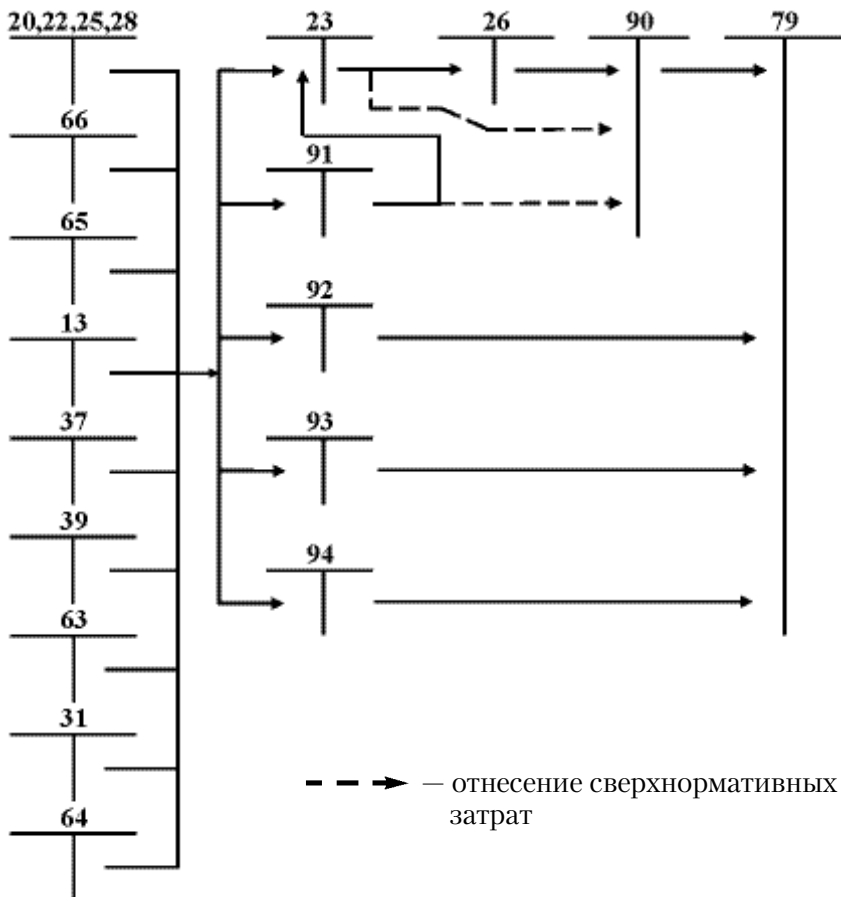


Рис. 6.2. Учет затрат операционной деятельности без использования бухгалтерских счетов 8 класса

Наряду с указанным для учета затрат операционной деятельности по экономическим элементам, а также обобщения информации о затратах предприятия на протяжении отчетного периода используют счета 8 класса “Затраты по элементам”.

Затраты отображаются на счетах бухгалтерского учета, если их оценка может быть достоверно определена в момент выбытия актива или увеличения обязательства, которые приводят к уменьшению собственного капитала предприятия (кроме

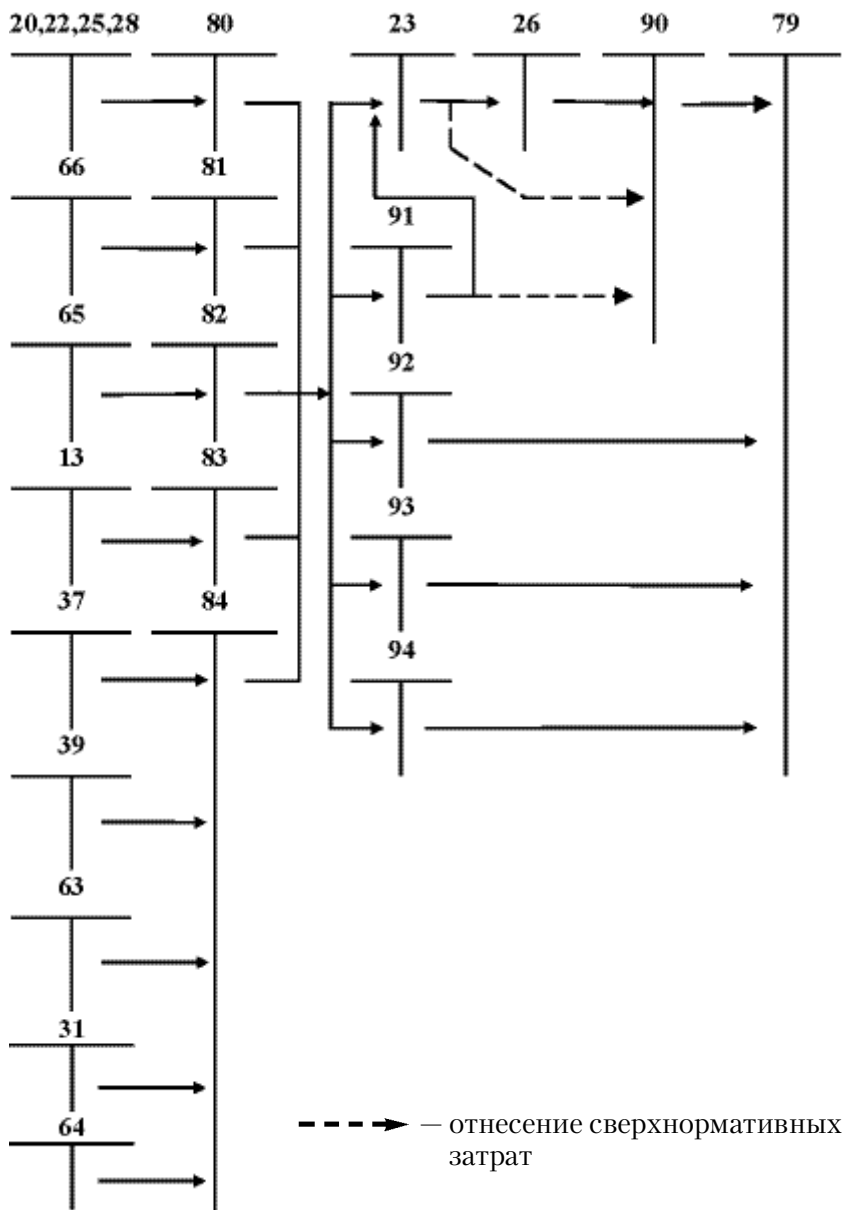


Рис. 6.3. Учет затрат операционной деятельности с использованием бухгалтерских счетов 8 класса

уменьшения капитала за счет его изъятия или распределения собственниками).

На счетах этого класса ведется учет затрат операционной деятельности по таким элементам затрат: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные мероприятия, амортизация и прочие операционные затраты.

Субъекты малого предпринимательства, а также другие организации, деятельность которых не направлена на осуществление коммерческой деятельности, для учета затрат могут использовать только счета класса 8 со списанием на дебет счета 23 “Производство” ежемесячно сумм в части прямых и производственных накладных затрат (общепроизводственных затрат) и на дебет счета 79 “Финансовые результаты” в конце года или ежемесячно сумм в части административных затрат, затрат на сбыт, прочих операционных затрат.

Другие предприятия счета этого класса могут использовать для обобщения информации о затратах по элементам с ежемесячным списанием сальдо счетов в корреспонденции со счетом 23 “Производство” и счетами класса 9 “Затраты деятельности”.

Схема учета затрат операционной деятельности с использованием бухгалтерских счетов 8 класса показана на рис. 6.3.

Счет 80 “Материальные затраты”

Счет 80 “Материальные затраты” предназначен для обобщения информации о материальных затратах за отчетный период.

По дебету счета 80 “Материальные затраты” отображаются суммы признанных материальных затрат, по **кредиту** — списания на счет 23 “Производство” прямых материальных затрат, которые включаются в производственную себестоимость продукции (работ, услуг), в затраты вспомогательных (подсобных) производств, на счета класса 9 — материальных затрат, которые относятся к производственным накладным затратам, административных и сбытовых затрат, или на счет 79 “Финансовые результаты”, если предприятие не применяет счета класса 9.

Счет 80 “Материальные затраты” имеет такие субсчета:

801 “Затраты сырья и материалов”;

802 “Затраты покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий”;

803 “Затраты топлива и энергии”;

804 “Затраты тары и тарных материалов”;

805 “Затраты строительных материалов”;

806 “Затраты запасных частей”;

807 “Затраты материалов сельскохозяйственного назначения”;

808 “Затраты товаров”;

809 “Прочие материальные затраты”.

На субсчете 801 “Затраты сырья и материалов” обобщается информация о затратах сырья и материалов, которые использованы как основные и вспомогательные материалы в операционной деятельности предприятия.

На субсчете 802 “Затраты покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий” обобщается информация о затратах покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий в операционной деятельности предприятия.

На субсчете 803 “Затраты топлива и энергии” обобщается информация о затратах приобретенных топлива и энергии всех видов, которые использованы на технологические и прочие операционные цели, в том числе на изготовление из топлива тепла и электроэнергии, потребленных в операционной деятельности.

На субсчете 804 “Затраты тары и тарных материалов” обобщается информация о затратах тары и тарных материалов, использованных в операционной деятельности.

На субсчете 805 “Затраты строительных материалов” обобщается информация о затратах строительных материалов, которые использованы как основные и вспомогательные материалы в операционной деятельности предприятия.

На субсчете 806 “Затраты запасных частей” обобщается информация о затратах запасных частей, которые использованы для ремонта основных средств, прочих оборотных материальных активов и малоценных и быстроизнашивающихся предметов предприятия.

На субсчете 807 “Затраты материалов сельскохозяйственного назначения” обобщается информация о затратах материалов сельскохозяйственного назначения, которые использованы в операционной деятельности предприятия.

На субсчете 808 “Затраты товаров” ведется учет затрат товаров, использованных для производственно-хозяйственных потребностей, то есть без продажи другим лицам.

На субсчете 809 “Прочие материальные затраты” отображается стоимость выполненных для предприятия работ и услуг производственного и непромышленного характера (осуществле-

ние отдельных операций из производства продукции, обработки сырья и материалов; проведение исследования по испытанию сырья и материалов, которые используются в производстве; транспортные услуги, которые являются составной технологического процесса производства, и т.п.).

Счет 81 “Затраты на оплату труда”

Счет 81 “Затраты на оплату труда” предназначен для обобщения информации о затратах на оплату труда за отчетный период.

По дебету счета 81 “Затраты на оплату труда” отображается сумма признанных затрат на оплату труда, по **кредиту** — списание на счет 23 “Производство” затрат, которые прямо включаются в производственную себестоимость продукции (работ, услуг), в затраты вспомогательных (подсобных) производств, на счета класса 9 — затрат, которые относятся к производственным накладным затратам, административных и бытовых затрат, или на счет 79 “Финансовые результаты”, если предприятие не применяет счета класса 9.

Счет 81 “Затраты на оплату труда” имеет такие субсчета:

811 “Выплаты по окладам и тарифам”;

812 “Премии и поощрения”;

813 “Компенсационные выплаты”;

814 “Оплата отпусков”;

815 “Оплата прочего неотработанного времени”;

816 “Прочие затраты на оплату труда”.

На субсчете 811 “Выплаты по окладам и тарифам” обобщается информация о затратах на выплату основной заработной платы персонала в соответствии с системой оплаты труда, принятой на предприятии.

На субсчете 812 “Премии и поощрения” обобщается информация о затратах на выплату дополнительной заработной платы (премии, поощрения и т.п.) персонала в соответствии с системой оплаты труда, принятой на предприятии.

На субсчете 813 “Компенсационные выплаты” обобщается информация о затратах на гарантийные и компенсационные выплаты персонала, связанные с индексацией заработной платы и т.п., в порядке и размерах, предусмотренных законодательством.

На субсчете 814 “Оплата отпусков” обобщается информация о затратах на оплату ежегодных отпусков персонала предприятия

или ежемесячные отчисления на создание обеспечения будущих выплат отпусков.

На субсчете 815 “Оплата прочего неотработанного времени” обобщается информация о затратах на выплаты персоналу предприятия за неотработанное время, предусмотренные законодательством.

На субсчете 816 “Прочие затраты по оплате труда” обобщается информация о прочих затратах по оплате труда, которые признаются элементами затрат на оплату труда.

Счет 82 “Отчисления на социальные мероприятия”

Счет 82 “Отчисления на социальные мероприятия” предназначен для обобщения информации о затратах и отчислениях на социальные мероприятия.

По дебету счета 82 “Отчисления на социальные мероприятия” отображается надлежащая сумма отчислений на социальные мероприятия, **по кредиту** — списания на счет 23 “Производство” суммы отчислений, которые прямо включаются в производственную себестоимость продукции (работ, услуг), в затраты вспомогательных (подсобных) производств, на счета класса 9 — суммы отчислений, которые относятся к производственным накладным затратам, административных и бытовых затрат, или на счет 79 “Финансовые результаты”, если предприятие не применяет счета класса 9.

Счет 82 “Отчисления на социальные мероприятия” имеет такие субсчета:

821 “Отчисления на пенсионное обеспечение”;

822 “Отчисления на социальное страхование”;

823 “Страхование на случай безработицы”;

824 “Отчисления на индивидуальное страхование”.

На субсчете 821 “Отчисления на пенсионное обеспечение” ведется учет отчислений на обязательное государственное пенсионное страхование.

На субсчете 822 “Отчисления на социальное страхование” ведется учет отчислений на обязательное социальное страхование.

На субсчете 823 “Страхование на случай безработицы” ведется учет отчислений на обязательное социальное страхование на случай безработицы.

На субсчете 824 “Отчисления на индивидуальное страхование” ведется учет отчислений на индивидуальное страхование работников за счет предприятия.

Счет 83 “Амортизация”

Счет 83 “Амортизация” предназначен для обобщения информации о сумме начисленной амортизации основных средств, прочих необоротных материальных активов и нематериальных активов.

По дебету счета 83 “Амортизация” отображается сумма начисленных амортизационных отчислений, **по кредиту** — списания на счет 23 “Производство” суммы амортизационных отчислений, которые прямо включаются в производственную себестоимость продукции (работ, услуг), в затраты вспомогательных (подсобных) производств, на счета класса 9 — суммы амортизационных отчислений, которые относятся к производственным накладным затратам, административных и бытовых затрат, или на счет 79 “Финансовые результаты”, если предприятие не применяет счета класса 9.

Счет 83 “Амортизация” имеет такие субсчета:

831 “Амортизация основных средств”;

832 “Амортизация прочих необоротных материальных активов”;

833 “Амортизация нематериальных активов”.

На субсчете 831 “Амортизация основных средств” обобщается информация о начислении амортизации основных средств.

На субсчете 832 “Амортизация прочих необоротных материальных активов” обобщается информация о начислении амортизации прочих необоротных материальных активов.

На субсчете 833 “Амортизация нематериальных активов” обобщается информация о начислении амортизации нематериальных активов.

Счет 84 “Прочие операционные затраты”

Счет 84 “Прочие операционные затраты” предназначен для учета операционных затрат, которые не отображаются на прочих счетах класса 8. Эти затраты являются затратами отчетного периода, если не входят в состав производственной себестоимости продукции, работ, услуг. В частности, в прочие операционные затраты включается стоимость работ, услуг сторонних предприятий, сумма налогов, сборов (обязательных платежей), кроме налогов на прибыль, потери от курсовых разниц, обесценивания запасов, порчи ценностей, списания и уценки активов, сумма финансовых санкций и пр.

Страховые организации могут учитывать на этом счете затраты на перестрахование и выплату страховых сумм и страховых возмещений.

По дебету счета 84 “Прочие операционные затраты” отображается сумма признанных затрат, **по кредиту** — списание на счет 23 “Производство” затрат, которые прямо включаются в производственную себестоимость продукции (работ, услуг), в затраты вспомогательных (подсобных) производств, на счета класса 9 — производственных накладных затрат, административных и сбытовых затрат или на счет 79 “Финансовые результаты”, если предприятие не применяет счета класса 9.

6.3. Учет затрат вспомогательных производств

Перед каждым предприятием при его создании ставится конкретная цель, связанная с производством продукции, выполнением работ или предоставлением услуг.

Те подразделения предприятия, которые непосредственно связаны с реализацией его уставных положений, относятся к основному производству. Тем не менее, в зависимости от географического расположения предприятия на территории страны или его технологических особенностей на предприятиях могут создаваться вспомогательные производства. Главной целью создания и деятельности таких производств есть обеспечение необходимых условий для реализации задач, поставленных перед подразделениями основного производства.

На предприятиях могут создаваться такие виды вспомогательных производств:

1) **энергосиловые** — связаны с производством и обеспечением предприятия всеми видами энергии и т.п. (электроэнергии, воды, тепла, пара, сжатого воздуха и т.п.);

2) **транспортные** — связаны как с обеспечением потребностей подразделений основного производства, так и поставкой сырья и транспортировкой покупателям реализованной продукции (автомобильный, железнодорожный, воздушный, водный, гужевой и т.п.);

3) **ремонтные (инструментальные)** — связаны как с осуществлением ремонтов основных средств предприятия, так и

производством инструментов, инвентаря и т.п. собственными силами.

Тем не менее, следует отметить, что создание подразделений вспомогательного производства может быть обусловлено и экономической стороной данного вопроса. Так, несмотря на то, что предприятие может находиться на территории централизованного обеспечения электроэнергией, водой, централизованным отоплением, а также есть возможность заказывать транспорт у транспортных компаний и осуществлять ремонты на специализированных станциях технического обслуживания, — все же, опираясь на произведенные расчеты и экономическую выгоду, на предприятии может быть принято решение о создании у себя тех или иных видов вспомогательных производств.

Учет энергосиловых вспомогательных производств

Энергосиловые вспомогательные производства создаются с целью обеспечения предприятия всеми видами энергии: электроэнергией, воды, тепла, пара, сжатого воздуха и т.п.

В процессе деятельности предприятий в значительных объемах потребляется электроэнергия, вода, тепло для обеспечения работы как основных, так и вспомогательных и обслуживающих производств.

Источники обеспечения предприятий электроэнергией, водой и теплом делятся на:

1) **собственные** (стационарные и передвижные электростанции, которые являются собственностью предприятия, водонапорные башни, котельные и т.п.);

2) **привлеченные** — которые не являются собственностью предприятия, но обеспечивают его электроэнергией, водой, теплом и пр.

В зависимости от избрания того или иного способа, обеспечение предприятия электроэнергией, водой или теплом может быть реализовано путем:

а) потребления только из привлеченных источников;

б) потребления только из собственных источников;

в) потребления одновременно из привлеченных и собственных источников.

При условиях потребления предприятием электроэнергии, воды и тепла только из привлеченных источников плата за потребленное их количество производится в порядке учета расчетов

с поставщиками, а включение их стоимости в затраты того или иного подразделения осуществляется как отдельной статьи калькуляции (дебет счета 23 “Производство”, 91, 92, 93 и кредит счета 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”). Можно сделать вывод, что вариант а) по обеспечению предприятия электроэнергией, водой и теплом не является предметом учета вспомогательных энергосиловых производств, а значит, и предметом для рассмотрения по данному вопросу.

Предметом же учета энергосиловых вспомогательных производств есть затраты предприятия, направленные на обеспечение его разными видами энергии за счет только собственных или одновременно привлеченных и собственных источников.

Учет электроснабжения

Учет затрат, связанных с производством электроэнергии собственными электростанциями, а также учет количества и стоимости электроэнергии, которая поступила со стороны, осуществляют на счете 23 “Производство” и, в частности, на одном из его субсчетов “Электроснабжение”. Затраты по дебету счета 23 субсчета “Электроснабжение” учитывают ежемесячно в разрезе таких статей калькуляции:

- 1) затраты на оплату труда (счет 66 “Расчеты по выплатам работникам”);
- 2) отчисления на социальные мероприятия (счет 65 “Расчеты по страхованию”);
- 3) амортизация (счет 13 “Износ (амортизация) необоротных активов”);
- 4) топливо (счет 203 “Топливо”);
- 5) энергия (счет 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”);
- 6) работы и услуги (аналитический счет “Ремонты электрооборудования” субсчета “Ремонтная мастерская” счета 23 “Производство” или счет 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”);
- 7) страховые платежи (счет 39 “Затраты будущих периодов”);
- 8) прочие затраты (22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы”).

Статья “Затраты на оплату труда” предназначена для отображения сумм начисленной оплаты труда работникам, работа которых непосредственно связана с обслуживанием электростанций

и другого оборудования (трансформаторы и т.п.), используемого на предприятии (машинисты, электромонтеры и др.).

Статья “Отчисления на социальные мероприятия” предназначена для отображения сумм сборов в Пенсионный фонд, Фонда социального страхования, а также Фонда страхования на случай безработицы согласно норм, предусмотренных законодательством.

Статья “Амортизация” отображает суммы амортизационных отчислений основных средств (помещения электростанций, оборудования электростанции, трансформаторные подстанции и пр.).

Статья “Топливо” предназначена для отображения стоимости потребленного горючего в процессе работы электростанции.

Статья “Энергия” отображает количество и сумму, подлежащую к оплате облэнерго или другому поставщику за потребленную электроэнергию со стороны.

Статья “Работы и услуги” отображает суммы выполненных ремонтов оборудования электроснабжения как собственной мастерской, так и посторонними организациями (включение стоимости ремонтных работ осуществляется согласно порядку, предусмотренному в Законе Украины “О налогообложении прибыли предприятий”).

Статья “Страховые платежи” предусмотрена для отображения сумм, уплаченных страховой компании за страхование оборудования электроснабжения.

Статья “Прочие затраты” отображает стоимость списанных (или износ) малоценных и быстроизнашивающихся предметов на электроснабжение, затраты на охрану труда и технику безопасности и пр.

Следует отметить, что в конце каждого месяца заведующим электростанцией или старшим электриком подается в бухгалтерию предприятия производственный отчет по электроснабжению. В отчете указываются данные об отработанном времени (количество часов и дней) работниками данного подразделения, суммы начисленной им заработной платы, стоимость списанных малоценных и быстроизнашивающихся предметов, затраты нефтепродуктов на работу электростанции, а также данные о выработанной и полученной со стороны электроэнергии и ее использовании по потребителям (подразделениями основного, вспомогательного и обслуживающих производств, внешних потребителей и т.п.) с указанием по каждому из них количества потребленных киловатт-часов.

Вместе с производственным отчетом в бухгалтерию передаются и первичные документы, которые стали основанием для включения в него определенных затрат: “Табель учета рабочего времени” (см. образец 5.1), “Акт списания малоценных и быстроизнашивающихся предметов” (см. образец 2.15).

По данным производственного отчета по электроснабжению бухгалтером, который отвечает за учет затрат на предприятии, осуществляются записи по соответствующим статьям калькуляции в книге учета затрат производства при журнально-ордерной форме учета или в Ведомости 5-М (раздел II) при упрощенной форме учета (см. приложение А5). При условии использования автоматизированной формы бухгалтерского учета данные переносятся на магнитные носители ЭВМ.

Следует отметить, что не на все статьи затрат по электроснабжению можно получить информацию из производственного отчета. Так, документальным основанием для отнесения затрат за конкретный месяц в книгу учета затрат производства или в Ведомость 5-М по электроснабжению выступают: по статье “Отчисления на социальные мероприятия” — расчет бухгалтерии; по статье “Амортизация” — форма ОС-14 “Расчет амортизации основных средств (для промышленных предприятий)”; по статье “Энергия” — “Счет фактура” от поставщика за потребленную электроэнергию; по статье “Работы и услуги” — производственный отчет по реммастерской или “Счет фактура” от исполнителя ремонтных работ в адрес предприятия; по статье “Страховые платежи” — расчет бухгалтерии, согласно которому производится распределение затрат по страхованию, уплаченных в начале года и включенных в счет 39 “Затраты будущих периодов”.

По кредиту субсчета “Электроснабжение” счета 23 “Производство” в конце каждого месяца происходит списание затрат, связанных с энергообеспечением предприятия на затраты конкретных структурных его подразделений или внешних потребителей пропорционально объемам потребленной ими электроэнергии, в частности в дебет: субсчетов других вспомогательных производств или субсчета “Основное производство” счета 23 “Производство”, счетов 91 “Общепроизводственные затраты”, 92 “Административные затраты”, 93 “Затраты на сбыт”, 949 “Прочие затраты операционной деятельности” (затраты обслуживающих производств), 90 “Себестоимость реализации”.

Себестоимость одного киловатт-часа определяют по всему электроснабжению, то есть включают стоимость и количество

киловатт-часов, полученных как от собственной электростанции, так и тех, которые поступили из централизованной электросети. Себестоимость определяется путем деления всех затрат по дебету субсчета “Электроснабжение” на общее количество потребленной электроэнергии в киловатт-часах.

Учет водоснабжения

На субсчете “Водоснабжение” счета 23 “Производство” учитывают затраты, связанные с содержанием водокачек, водопроводных линий и водонапорных агрегатов по подаче воды (обеспечение собственными силами), а также учет количества и стоимости воды, которая поступила от водоснабжающих организаций. Учет на данном субсчете в целом отвечает порядку, изложенному по субсчету “Электроснабжение”.

Сумму затрат, связанных с водоснабжением предприятия в конце каждого месяца списывают с субсчета “Водоснабжение” счета 23 “Производство” на затраты конкретных его структурных подразделений или внешних потребителей пропорционально объемам потребленной ими (м³) воды.

Учет теплоснабжения

Одним из видов вспомогательных производств является теплоснабжение. На субсчете “Теплоснабжение” счета 23 “Производство” осуществляется учет затрат, связанных с содержанием котельных, водонапорных агрегатов по подаче тепла (обеспечение собственными силами), а также учет количества и стоимости гектокалорий тепла, которое поступило от снабжающих организаций. Учет по данному субсчету в целом отвечает порядку, изложенному по субсчету “Электроснабжение”.

Сумму затрат, связанных с теплообеспечением предприятия, в конце каждого месяца списывают с субсчета “Теплоснабжение” счета 23 “Производство” на затраты конкретных его структурных подразделений или внешних потребителей пропорционально количеству потребленных ими гектокалорий тепла.



На субсчете “Прочие вспомогательные энергосиловые производства” счета 23 “Производство” осуществляется учет затрат по прочим вспомогательным энергосиловым производствам, таким как: обеспечение сжатым воздухом, паром, газоснабжение и т.п. Указанные вспомогательные производства обслуживают разные потребности предприятия в зависимости от его технологических особенностей. На каждый из указанных видов вспомогательных производств открывается в составе субсчета “Прочие вспомогательные энергосиловые производства” отдельный аналитический счет. Учет затрат осуществляется по номенклатуре статей в порядке, представленном по электроснабжению. Списание затрат прочих вспомогательных энергосиловых производств производится на подразделения предприятия (потребителей тех или иных услуг) ежемесячно на основании данных соответствующих счетчиков или пропорционально коэффициентам относительно их распределения, которые утверждаются на предприятии.

Учет транспортных вспомогательных производств

С целью обеспечения потребностей предприятия в транспортировке приобретенных сырья и материалов от поставщиков, а также доставки реализованной готовой продукции покупателям, на предприятии могут создаваться разного рода транспортные вспомогательные производства: автомобильный транспорт, железнодорожный, воздушный, водный, гужевой и т.п.

Учет затрат по автотранспорту

Учет затрат по автотранспорту (кроме легкового транспорта) осуществляется на субсчете “Автомобильный транспорт” счета 23 “Производство”. Если автопарк предприятия насчитывает автомобили разного направления использования, то для учета затрат, связанных с их работой может быть открыто несколько аналитических счетов в структуре субсчета “Автомобильный транспорт”, например:

- грузовой автотранспорт;
- пассажирский автотранспорт;
- автомашины специального назначения.

Если на предприятии отдельно учитываются затраты на работу разных групп автомобилей, в структуре субсчета “Автомобильный транспорт” открывается дополнительно еще один аналитический счет “Затраты на управление автопарком”, на котором осуществляется учет накладных цеховых затрат по автопарку.

Учет затрат грузового автотранспорта

Учет затрат грузового автотранспорта осуществляется на аналитическом счете “Грузовой автотранспорт” субсчета “Автомобильный транспорт” счета 23 “Производство”. Затраты **по дебету** аналитического счета “Грузовой автотранспорт” отмечаются ежемесячно при журнально-ордерной форме учета в книге учета затрат производства, а при упрощенной форме учета — в разделе II Ведомости 5-М (см. приложение А5) в разрезе следующих калькуляционных статей:

- 1) затраты на оплату труда (счет 66 “Расчеты по выплатам работникам”);
- 2) отчисления на социальные мероприятия (счет 65 “Расчеты по страхованию”);
- 3) амортизация (счет 13 “Износ (амортизация) необоротных активов”);
- 4) топливо (счет 203 “Топливо”);
- 5) смазочные материалы (счет 203 “Топливо”);
- 6) работы и услуги (аналитический счет “Ремонты грузовых автомобилей” субсчета “Ремонтная мастерская” счета 23 “Производство” или счет 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”);
- 7) страховые платежи (счет 39 “Затраты будущих периодов”);
- 8) затраты на управление автопарком (аналитический счет “Затраты на управление автопарком” субсчета “Автомобильный транспорт” счета 23 “Производство”).

Статья “Затраты на оплату труда” предназначена для отображения суммы начисленной оплаты труда водителям, которые работают непосредственно на грузовых автомобилях.

Статья “Отчисления на социальные мероприятия” используется для отображения сумм сборов в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования, а также Фонда страхования на случай безработицы согласно норм, предусмотренных законодательством.

Статья “Амортизация” отображает суммы амортизационных отчислений непосредственно по грузовым автомобилям автопарка.

Статьи “Топливо” и “Смазочные материалы” предназначены для отображения стоимости потребленного горючего и смазочных материалов в процессе эксплуатации грузовых автомобилей.

Статья “Работы и услуги” отображает стоимость выполненных ремонтных работ по грузовому автотранспорту как собственной ремонтной мастерской, так и специализированными станциями технического обслуживания (включение стоимости ремонтных работ осуществляется согласно порядку, предусмотренному Законом Украины “О налогообложении прибыли предприятий”).

Статья “Страховые платежи” предусмотрена для отображения сумм, уплаченных страховой компанией за страхование грузовых автомобилей.

Статья “Затраты на управление автопарком” предназначена для отображения части общецеховых затрат, которые приходятся по распределению на грузовой автотранспорт.

Основным первичным документом по учету работы грузового автотранспорта является “**Путевой лист грузового автомобиля**”, типовая форма которого представлена в образце 6.1.

Перевозчики, которые эксплуатируют грузовые автомобили — собственные или арендованные (без водителя) — обязаны при выпуске автомобиля на линию выдавать водителю оформленный путевой лист соответствующей типовой формы.

Путевые листы типовых форм, оформленные надлежащим образом, выдаются водителю под расписку:

- **№ 1 (международная)** — на срок командировки автомобиля и водителя для выполнения перевозки груза в международном сообщении, определенный в соответствии с приказом или распоряжением перевозчика;
- **№ 2** — только на один рабочий день (смену), при условии сдачи водителем путевого листа за прошедший день работы. На больший срок путевые листы типовой формы № 2 выдаются в случаях, когда водитель выполняет перевозку грузов в междугороднем сообщении более одних суток в соответствии с приказом или распоряжением перевозчика.

Эксплуатация грузового автомобиля без путевого листа утвержденной типовой формы запрещается.

Образец 6.1

ПУТЕВОЙ ЛИСТ № 860901 ГРУЗОВОГО АВТОМОБИЛЯ "23" апреля 20 05 г.

Серия 02 АПБ
Типовая форма № 2
Утверждена приказом Минтранса Украины
29.12.95 г. № 488/346

Режим работы _____

По графику _____

операция	время по графику	показ спидометра	время фактического, время, мес., час
1	2	3	4
2	3	4	5

Колонна _____ Бригада _____ Код _____

Автомобиль ЗИЛ-130 Т 5417 К 1 Гар. № _____
марка гос. № тип

Водитель Садоко П.П. АО №72194 Таб. № _____
фамилия, и. о. № служ. удостовер. влассе

Прицеп 1 _____ гос. № _____ Гар. № _____

Прицеп 2 _____ гос. № _____ Гар. № _____

Сопровождающие лица _____

операция	время по графику		показ спидометра	время фактического, время, мес., час
	час	мин.		
1	2	3	4	5
выезд из гаража	9	50	5	15375
возвр. в гараж	16	30	35	15565
				16.30

ДВИЖЕНИЕ ГОРЮЧЕГО, ЛИТРОВ

марка горючего	код марки	выдано	остаток при выезде		время раб., час
			возвращении	двигателя	
7	8	9	10	11	12
A-95		60	10	16	13
	заправщика		механ.	механ.	диспетчера
		= Ласун	= Хомич	= Хомич	= Хоменко

подписи _____

ЗАДАНИЕ ВОДИТЕЛЮ

В чье распоряжение	Время		Количество часов	Откуда взять груз	Наименование груза	Колич. поездок с грузом	Расстояние, км	Перевезти, тонн	
	прибытия	выбытия							
14	15	16	17	18	20	21	22	23	
Строй. бригады №2	10.00	16.00		Склад №3	Кирпича белый	3	30	15	
						3	90	15	
Всего									

Удостоверение водителя проверил, задание выдал, _____

Выезд разрешен, подпись механика _____

= Хомич

Особые отметки _____

Выдать горючего _____ литров

= Садоко

Подпись диспетчера _____

= Фоменко

Водитель по состоянию здоровья к управлению допущен _____

= Садоко

подпись _____

= Радошко

Принял механик _____

= Хомич

штамп _____

Перевозка грузов автомобильным транспортом как на коммерческой основе, так и для собственных нужд, осуществляется только при наличии надлежащим образом оформленных товарно-транспортных накладных типовых форм, которые прилагаются к путевому листу. Это требование распространяется на все виды перевозок грузов автомобильным транспортом, независимо от условий оплаты (сдельная, почасовая, покилометровая, прочая) и видов перевозок (внутригородская, пригородная, междугородная, международная).

Товарно-транспортная накладная типовой формы № 1-ТН — это единственный первичный документ, который является основанием для списывания товарно-материальных ценностей у грузоотправителя и оприходования их у грузополучателя при перевозке товаров в пределах Украины, а также для их складского, оперативного и бухгалтерского учета; она оформляется грузоотправителем на каждую поездку автомобиля и для каждого грузополучателя отдельно.

Перевозка грузовыми автомобилями личных вещей граждан по их заказу осуществляется по путевому листу с приложением к нему квитанции (приходного кассового ордера) на оплату транспортных услуг.

Заполнения путевого листа типовой формы № 2 производится ответственными лицами перевозчика в такой последовательности.

Перед выдачей водителю путевого листа ответственное лицо:

- на лицевой стороне в левом верхнем углу ставит штамп перевозчика, под названием документа записывает дату его выдачи (число, месяц, год), которая должна отвечать дате регистрации путевого листа в регистрационном журнале;
- в соответствующих строках адресной части определяет код или наименование режима работы водителя (работа в будничные дни, командировка, общий учет рабочего времени, ежедневный учет рабочего времени, работа по выходным дням, по графику и т.п.), согласно которому производится начисление заработной платы; номер колонны, бригады, в состав которых входят автомобиль и водитель, марку, государственный номер, тип автомобиля и его гаражный номер; фамилию, инициалы, номер служебного удостоверения, класс и табельный номер водителя, которому будет выдан этот путевой лист; марку, государственный и гаражный номера прицепов и полуприцепов, если

- для перевозки выделен автопоезд, а также фамилии, инициалы лиц, которые сопровождают автомобиль при выполнении задания (грузчики, экспедиторы, стажеры и пр.);
- на основании заявки заказчика автотранспорта или условий договора в разделе “Работа водителя и автомобиля” в графах 2 и 3 определяет время по графику (часы, минуты) выезда из гаража и возвращение автомобиля в гараж;
 - в разделе “Задание водителю” записывает наименование заказчика автотранспорта, по адресу которого должен прибыть автомобиль для выполнения задания; время (часы, минуты) прибытия автомобиля к заказчику автотранспорта и выбытия от него в соответствии с заявкой или графиком работы, а также общее время, на которое будет предоставлен автомобиль заказчику, название пунктов погрузки и разгрузки автомобиля; наименование груза, который подлежит перевозке; расчетное количество поездок с грузом, которое необходимо для полного выполнения задания; расстояние между пунктами погрузки и разгрузки груза по каждой поездке, которая определяется по данным дорожных органов или на основании таблиц расстояний, утвержденных в установленном порядке; количество груза в тоннах, которое нужно перевезти; общее количество поездок с грузом, общий пробег с грузом и объем груза, который предполагается выполнить (перевезти) в соответствии с заданием.

Право изменить задание, указанное в разделе “Задание водителю”, имеет только перевозчик. В исключительных случаях заказчик автотранспорта может по согласованию с перевозчиком изменить задание с соответствующей записью в строке “Особые отметки”.

- в разделе “Движение горючего” в графе 10 “Остаток при выезде” делает запись об остатке горючего при выезде автомобиля по данным предыдущего путевого листа, определяет общее количество горючего, которое выдано водителю при выезде (находится в баках автомобиля), и утверждает сделанные записи личной подписью в соответствующей строке;
- в строке “Удостоверение водителя проверил, задание выдал, выдать горючего” записывает прописью расчетное количество горючего, которое надлежит к выдаче водите-

лю для выполнения задания с учетом остатка горючего с предыдущего дня работы;

- в строке “Подпись диспетчера” диспетчер или другое ответственное лицо личной подписью подтверждает достоверность заполненных им реквизитов путевого листа и наличие у водителя удостоверения водителя.

Заполнение путевого листа после выдачи его водителю проводится в такой последовательности:

- врач или другой медицинский работник, который осуществляет передрейсовый медицинский осмотр, личной подписью удостоверяет состояние здоровья водителя и возможность допуска его к управлению автомобилем;
- в разделе “Работа водителя и автомобиля” в графе 5 “Показания спидометра” ответственное лицо записывает показания спидометра при выезде автомобиля на линию, в графе 6 “Время фактическое” проставляет фактические число, месяц, время (часы, минуты) выезда автомобиля;
- в строке “Выезд разрешен, подпись механика” механик или другое ответственное лицо удостоверяет личной подписью передачу автомобиля в технически исправном состоянии и разрешение на выезд из гаража;
- в строке “Автомобиль принял, подпись водителя” водитель собственной подписью удостоверяет принятие автомобиля технически исправным и получение задания на работу;
- в разделе “Движение горючего, литров” ответственное лицо в соответствующих строках граф 7—9 записывает марку, код и количество выданного горючего и утверждает сделанные записи личной подписью в соответствующей строке.

Заполнение путевого листа на маршруте движения выполняют:

- грузоотправитель — в случае необходимости изменения против указанного в “Задании водителю” маршрута движения, при этом в графах 30 и 31 “Маршрут движения (раздел “Последовательность выполнения задания”) указывает новые названия пунктов, откуда и куда осуществлена перевозка груза в соответствии со строками “пункт погрузки”, “пункт разгрузки” товарно-транспортной накладной;
- органы ГАИ МВД и прочие уполномоченные органы — в случае нарушения водителем Правил дорожного движения или изменения маршрута движения по другим

непредвиденным причинам для выполнения специального задания; в таком случае делается соответствующая запись в разделе “Особые отметки” на лицевой стороне путевого листа.

При возвращении автомобиля в гараж заполнение путевого листа производится в такой последовательности:

- в разделе “Движение горючего, литров” ответственное лицо заполняет графу 11 “Остаток при возвращении” и подтверждает эти данные личной подписью;
- в строке “Сдал водитель” водитель личной подписью подтверждает сдачу автомобиля ответственному лицу в технически исправном (неисправном) состоянии;
- в разделе “Работа водителя и автомобиля” в графе 6 ответственное лицо записывает фактическое время возвращения автомобиля в гараж (число, месяц, часы, минуты), заполняет графу 5 “Показания спидометра”, в строке “Принял механик” личной подписью подтверждает достоверность заполнения графы 5 и 6 раздела “Работа водителя и автомобиля” и принятия автомобиля от водителя в технически исправном (неисправном) состоянии.

После сдачи водителем путевого листа ответственное лицо заполняет его таким образом:

- в разделе “Работа водителя и автомобиля” в графе 4 “Нулевой пробег” по таблице расстояний определяет расстояние от гаража к первому пункту погрузки и от последнего пункта разгрузки к гаражу;
- в разделе “Движение горючего, литров” в графах 12 и 13 записывает время работы спецоборудования и двигателя на основании данных граф 15–22 раздела “Погрузочно-разгрузочные операции” приложенных к путевому листу товарно-транспортных накладных. Эти реквизиты нужны для определения нормы расходования горючего. Достоверность заполнения этих данных подтверждает личной подписью под указанными графами;
- в разделе “Последовательность выполнения задания” (обратная сторона) на основании товарно-транспортных накладных в графе 24 проставляет порядковые номера поездов, и дальше по каждой поездке — в графе 25 номера товарно-транспортных накладных (талонов заказчика), в графе 26 — отработанное время работы (часы, минуты), по графам 27, 28 соответственно количество перевезенного

груза (тонн брутто) и в графе 28 — выполненного грузооборота (ткм), после чего в соответствующих графах определяет общее количество поездок, общее количество товарно-транспортных накладных, которые прилагаются к путевому листу. Эти записи подтверждают личными подписями водитель и ответственное лицо;

- оформленный таким образом путевой лист передается на обработку для дальнейших расчетов, учета транспортной работы и определения ее стоимости.

Показатели раздела “Результаты работы автомобиля и прицепа”:

- данные графы 32 “затраты горючего по норме” определяют по общему пробегу и выполненным тонна-километрам для определенной марки автомобиля с учетом коэффициента изменения нормы горючего в зависимости от условий эксплуатации автомобиля, данные графы 33 “затраты горючего фактически” равняются сумме показателей остатка горючего при выезде (графа 10) и выданного горючего (графа 9) за минусом остатка горючего при возвращении в гараж автомобиля (графа 11) раздела “Движение горючего, литров”).

Заметим, что нормы затрат горючего, в зависимости от марки автомобиля, урегулированы приказом Министерства транспорта Украины “Нормы расхода топлива и смазочных материалов на автомобильном транспорте”.

- данные графы 34 “время в наряде автомобиля и прицепа” равняются разнице между показателями фактического времени возвращения в гараж автомобиля и выезда его из гаража (соответствующие строки графы 6 раздела “Работа водителя и автомобиля”) за исключением одного часа на обеденный перерыв водителя в соответствии с установленным режимом работы. Круглосуточные простои в связи с бездорожьем, техническими неисправностями и т.п. из времени в наряде исключаются. Данные графы 36 “время в движении автомобиля” равняются разнице между данными времени в наряде и времени в простоях (графа 34 минус графы 37, 38);
- данные графы 35 “время в наряде прицепа” определяют в соответствии с временем его работы с автомобилем;

- данные графы 37 “время в простое на линии” определяются путем расчета времени простоев под погрузкой и разгрузкой по данным графы 21 товарно-транспортных накладных;
- данные графы 38 “время в простое по тех. неисправности” заполняют на основании записей в строке “Особые отметки” (лицевая сторона путевого листа), они включают время простоя в связи с техническими неисправностями автомобиля в дороге, замену автопокрышек и пр.;
- данные графы 39 “количество ездов с грузом” равняются сумме всех поездок с грузом между пунктами погрузки и разгрузки в соответствии с разделом “Последовательность выполнения задания”, то есть количества прилагаемых товарно-транспортных накладных;
- данные графы 40 “общий пробег автомобиля” равняются разнице между показаниями спидометра при возвращении в гараж автомобиля и выезда его из гаража (графа 5 раздела “Работа водителя и автомобиля”);
- данные графы 42 “пробег с грузом автомобиля” равняются сумме расстояний по всем поездкам автомобиля с грузом, указанным в графе 24 товарно-транспортных накладных;
- данные графы 41 “общий пробег прицепа” и графы 43 “пробег с грузом прицепа” определяют в соответствии с соответствующими данными работы автомобиля;
- данные графы 44 “перевезено тонн, всего” равняются общему объему перевезенного груза (брутто), указанному в графе 27 раздела “Последовательность выполнения задания” и отвечает общему объему перевозки, указанному в графе 37 товарно-транспортных накладных, приложений к путевому листу;
- данные графы 45 “в т.ч. перевезено тонн на прицепах” определяют на основании данных графы 27 раздела “Последовательность выполнения задания”;
- данные графы 46 “выполнено ткм, всего” определяют путем умножения объема перевезенного груза (брутто) за каждую поездку на расстояние поездки между пунктами погрузки и разгрузки и получением общей суммы;
- данные графы 47 “в т.ч. выполнено ткм на прицепах” равняются транспортной работе автоприцепов;

- данные графы 49 “зарплата” определяют на основании данных обработки всех товарно-транспортных накладных, приложенных к путевому листу (графы 37—47). Расчеты заработной платы и их достоверность ответственное лицо подтверждает личной подписью в конце раздела.

Достоверность расчетов по обработке путевого листа после его проверки подтверждает подписью бухгалтер.

В дальнейшем данные из путевых листов переносят в **накопительную ведомость учета работы грузового автотранспорта**, которая открывается на каждого водителя грузового автомобиля. В ней на протяжении месяца указываются все основные реквизиты из путевых листов в хронологической последовательности: часы в наряде всего, в том числе в движении, под погрузкой или разгрузкой, техническая неисправность, количество поездок с грузом, затраты горючего, пробег автомобилей общий и в том числе с грузом, массу перевезенного груза, а также количество осуществленных тонна-километров (как в целом, так и по направлениям перевозок) и сумму заработной платы водителя.

В конце месяца в накопительных ведомостях по каждому водителю подводят итог, на основании чего в дальнейшем составляют **сводную накопительную ведомость учета работы грузового автотранспорта**. Обобщение данных в разрезе водителей дает возможность проанализировать их работу на протяжении месяца, а также выяснить степень эффективности использования грузовых автомобилей.

По данным сводной накопительной ведомости учетчиком автогаража оформляется и подается в бухгалтерию **производственный отчет по автопарку**, где наряду с затратами по управлению автопарком и эксплуатации разных групп автомобилей приводятся данные по грузовому автотранспорту. В отчете наряду с данными сводной накопительной ведомости (затрат на оплату труда и расхода горючего) отмечаются данные о затратах смазочных материалов, охлаждающей жидкости и пр.

Вместе с производственным отчетом в бухгалтерию передаются и первичные документы, которые стали основанием для его оформления, то есть акты на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов (списание смазочных материалов, охлаждающей жидкости и пр.), а также путевые листы грузового автомобиля, которые после арифметических проверок передаются

бухгалтеру, который осуществляет начисление оплаты труда водителям.

Бухгалтер, который осуществляет учет затрат вспомогательных производств, переносит данные из производственного отчета по автопарку в книгу учета затрат производства (при журнально-ордерной форме учета) или в раздел II Ведомости 5-М (см. прил. А5) при упрощенной форме учета в разрезе аналитических счетов субсчета “Автомобильный транспорт” счета 23 “Производство”.

Следует отметить, что не на все статьи затрат по грузовому автотранспорту можно получить информацию из производственного отчета по автопарку. Так, документальным основанием для отнесения затрат за конкретный месяц в книгу учета затрат производства или в Ведомость 5-М (см. прил. А5) по грузовому автотранспорту выступают: по статье “Отчисления на социальные мероприятия” — расчет бухгалтерии; по статье “Амортизация” — форма ОС-14 “Расчет амортизации основных средств (для промышленных предприятий)”; по статье “Работы и услуги” — производственный отчет по реммастерской или “Счет фактура” от исполнителя ремонтных работ в адрес предприятия; статья “Страховые платежи” — расчет бухгалтерии, согласно которому осуществляется распределение затрат по страхованию грузовых автомобилей, уплаченных в начале года и включенных в счет 39 “Затраты будущих периодов”.

По кредиту аналитического счета “Грузовой автотранспорт” субсчета “Автомобильный транспорт” счета 23 “Производство” в конце каждого месяца осуществляется списание затрат по эксплуатации грузовых автомобилей на затраты структурных подразделений предприятия или внешних потребителей пропорционально объемам осуществленных тонна-километров, в частности, в дебет: субсчетов других вспомогательных производств или субсчета “Основное производство” счета 23 “Производство”, 93 “Затраты на сбыт”, 949 “Прочие затраты операционной деятельности” (затраты обслуживающих производств), 90 “Себестоимость реализации”.

Фактическую себестоимость 1 ткм определяют делением затрат по эксплуатации грузового автотранспорта на общее количество осуществленных грузовыми автомобилями тонна-километров на протяжении месяца.

Учет затрат пассажирского автотранспорта и автотранспорта специального назначения

На субсчете “Автомобильный транспорт” счета 23 “Производство” осуществляется учет эксплуатационных затрат и других групп автомобилей, в частности на аналитическом счете “Пассажирский автотранспорт”, “Автомобили специального назначения” и пр. Указанные группы автомобилей удовлетворяют разные специализированные потребности предприятия в зависимости от его технологических особенностей.

Учет на указанных аналитических счетах в целом отвечает порядку, изложенному по аналитическому счету “Грузовой автотранспорт”.

Сумму затрат, связанных с эксплуатацией указанных групп автомобилей, в конце каждого месяца списывают с конкретного аналитического счета на затраты других структурных подразделений предприятия или внешних потребителей пропорционально количеству километров пробега или машино-дней работы.

Учет затрат на управление автопарком

Наряду с учетом затрат на эксплуатацию групп автомобилей разного целевого назначения на субсчете “Автомобильный транспорт” счета 23 “Производство” осуществляется также учет накладных цеховых затрат автопарка, в частности, на аналитическом счете “Затраты на управление автопарком”.

Учет накладных цеховых затрат **по дебету** счета “Затраты на управление автопарком” осуществляется в разрезе следующих статей калькуляции:

- 1) затраты на оплату труда (счет 66 “Расчеты по выплатам работникам”);
- 2) отчисления на социальные мероприятия (счет 65 “Расчеты по страхованию”);
- 3) амортизация (счет 13 “Износ (амортизация) необоротных активов”);
- 4) страховые платежи (счет 39 “Затраты будущих периодов”);
- 5) прочие затраты (счет 22 “Малоценные и быстроизнашиваемые предметы”).

Статья “Затраты на оплату труда” предназначена для отображения суммы начисленной оплаты труда работникам автопарка общецехового назначения (завгара, учетчика, диспетчера и др.).

Статья “Отчисления на социальные мероприятия” отображает суммы сборов в фонды социального направления согласно нормам, предусмотренным законодательством.

Статья “Амортизация” отображает суммы амортизационных отчислений по основным средствам общецехового назначения (здания гаража, оборудования для проведения технических осмотров, телефонов, компьютерной техники и т.п.).

Статья “Страховые платежи” применяется для отображения сумм, уплаченных страховой компании за страхование основных средств общецехового назначения.

Статья “Прочие затраты” отображает стоимость списанных малоценных и быстроизнашивающихся предметов (инвентаря, спецодежды, спецобуви) или их износа, а также затраты по охране труда и технике безопасности, осуществляемых по автопарку.

Учет затрат по управлению автопарком осуществляют в книге учета затрат производства (при журнально-ордерной форме учета) или в разделе II Ведомости 5-М (см. прил. А5) при упрощенной форме учета.

Списание цеховых затрат на работу грузового автотранспорта, пассажирского или автотранспорта специального назначения производится пропорционально заработной платы или общих затрат по эксплуатации указанных групп автомобилей.

* * *

На субсчете “Прочие вспомогательные транспортные производства” счета 23 “Производство” осуществляется учет затрат по прочим вспомогательным транспортным производствам, таким как: железнодорожный транспорт, воздушный транспорт, водный транспорт, гужевой транспорт и пр. Указанные вспомогательные производства удовлетворяют разные специализированные потребности предприятия в зависимости от его технологических особенностей. На каждый из указанных видов вспомогательных производств открывается в составе субсчета “Прочие вспомогательные транспортные производства” отдельный аналитический счет, учет затрат по которому осуществляется аналогично порядку, изложенному по грузовому автотранспорту. Ежемесячно происходит списание затрат соответствующих вспомогательных транспортных производств на затраты подразделений предприятия или на счет 90 “Себестоимость реализации” (при реализации услуг внешним потребителям).

Учет ремонтных вспомогательных производств

С целью реализации потребностей предприятия в проведении ремонтных работ как собственных основных средств, так и обеспечение данным видом услуг субъектов рынка, а также для изготовления тех или иных видов основных средств собственными силами — на предприятии могут создаваться ремонтные мастерские.

Учет затрат ремонтного вспомогательного производства осуществляется на субсчете “Ремонтная мастерская” счета 23 “Производство”. Если ремонтной мастерской предприятия проводятся ремонтные работы разных видов технических средств, то в разрезе указанного субсчета могут открываться аналитические счета, на которых учитываются затраты, связанные с их проведением, например:

- ремонты грузовых автомобилей;
- ремонты легковых автомобилей;
- ремонты производственного оборудования;
- изготовление инвентаря;
- изготовление основных средств и т.п.

Если ремонтной мастерской предприятия производятся ремонтные работы разного вида техники, в структуре субсчета “Ремонтная мастерская” открывается дополнительно еще один аналитический счет “Затраты на управление реммастерской”, на котором осуществляется учет накладных цеховых затрат по реммастерской.

Учет ремонтов грузовых автомобилей

Учет ремонтов грузовых автомобилей осуществляется на аналитическом счете “Ремонты грузовых автомобилей” субсчета “Ремонтная мастерская” счета 23 “Производство”.

Затраты **по дебету** аналитического счета “Ремонты грузового автотранспорта” отображаются ежемесячно в книге учета затрат производства (при журнально-ордерной форме бухгалтерского учета) или в разделе II Ведомости 5-М (см. прил. А5) при упрощенной форме бухгалтерского учета в разрезе следующих калькуляционных статей:

- 1) затраты на оплату труда (счет 66 “Расчеты по выплатам работникам”);

- 2) отчисления на социальные мероприятия (счет 65 “Расчеты по страхованию”);
- 3) горюче-смазочные материалы (счет 203 “Топливо”);
- 4) работы и услуги (счет 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”);
- 5) затраты на управление реммастерской (аналитический счет “Затраты на управление реммастерской” субсчета “Ремонтная мастерская” счета 23 “Производство”).

Статья “Затраты на оплату труда” предназначена для отображения суммы начисленной оплаты труда слесарям, автомеханикам и пр., которые были заняты непосредственно ремонтом грузовых автомобилей.

Статья “Отчисления на социальные мероприятия” используется для отображения сумм сборов в фонды социального направления согласно норм, предусмотренных законодательством.

Статья “Горюче-смазочные материалы” предназначена для отображения стоимости израсходованных в процессе выполнения ремонтных работ горючего, смазочных материалов и пр.

Статья “Работы и услуги” отображает стоимость части ремонтных работ, которые были выполнены другим ремонтно-техническим предприятием вследствие недостаточности собственных технических мощностей для их выполнения.

Статья “Затраты на управление реммастерской” предназначена для отражения части общецеховых затрат, которые приходятся по распределению на ремонты грузовых автомобилей.

Для проведения тех или других ремонтных работ в ремонтной мастерской в присутствии инженера-механика или заведующего мастерской осуществляется осмотр грузового автомобиля. При необходимости производится разборка узлов и агрегатов, вследствие чего выясняется степень их износа, необходимость замены конкретных деталей или осуществления реставрационно-восстановительных работ, а также определяется количество нужных запчастей, объемы ремонтных работ (заработной платы работникам для их выполнения) и т.п.

По данным произведенного осмотра автомобиля составляется **ведомость дефектов на ремонт машин**, в которой указываются выявленные дефекты или повреждения тех или других деталей, определяется фонд оплаты труда для проведения ремонтных работ, стоимость необходимых для получения со склада запасных частей или других ремонтных материалов. Исходя из указанного, определяется общая сметная стоимость ремонта.

Ведомость дефектов на ремонт машины оформляется, как правило, в двух экземплярах. Первый экземпляр передается на склад и служит основанием для отпуска необходимых запасных частей и материалов для проведения ремонтов. Второй экземпляр остается в реммастерской и является основанием для оформления нарядов на сдельную работу при выполнении слесарями ремонтных работ.

По данным ведомости на ремонт машины, а также нарядов на сдельную работу (как индивидуальных, так и для бригады), которые удостоверяют материальные и трудовые затраты на ремонт, осуществляются записи в **журнал учета затрат в ремонтной мастерской**, в котором отдельно учитываются затраты на ремонт каждого инвентарного объекта.

В конце месяца из реммастерской в бухгалтерию подается **производственный отчет**, где наряду с затратами на ремонт других видов техники отмечаются затраты на ремонты грузовых автомобилей. Вместе с отчетом в бухгалтерию передаются также наряды на сдельную работу для начисления оплаты труда работникам и ведомости дефектов на ремонт машины (по факту окончания ремонта). Данные из производственного отчета переносятся в **книгу учета затрат производства** (при журнально-ордерной форме учета), или в раздел II Ведомости 5-М (см. прил. А5) при упрощенной форме учета, где учитываются затраты по ремонту грузовых автомобилей.

Следует отметить, что не на все статьи затрат, связанные с ремонтами грузовых автомобилей, можно получить информацию из производственного отчета по реммастерской. Так, документальным основанием для включения затрат, связанных с ремонтами, за конкретный месяц в книгу учета затрат производства, или раздела II Ведомости 5-М выступают: по статье “Отчисления на социальные мероприятия” — расчет бухгалтерии; по статье “Работы и услуги” — “Счет-фактура” от станции технического обслуживания в адрес предприятия.

Из кредита аналитического счета “Ремонты грузовых автомобилей” субсчета “Ремонтная мастерская” счета 23 “Производство” в конце каждого месяца (по факту окончания ремонтных работ) осуществляется списание стоимости осуществленных ремонтных работ **на дебет**: аналитического счета “Грузовой автотранспорт” субсчета “Автомобильный транспорт” счета 23 “Производство” и счета 10 “Основные средства” (увеличение балансовой стоимости объекта основных средств). Распределение

сумм по указанным счетам осуществляется в порядке, определенном Законом Украины “О налогообложении прибыли предприятий”.

При выполнении ремонтов грузовых автомобилей сторонних организаций по факту их окончания осуществляется списание стоимости ремонтов в дебет счета 90 “Себестоимость реализации”.

Учет изготовления ремонтной мастерской инвентаря и основных средств

На субсчете “Ремонтная мастерская” счета 23 “Производство” осуществляется также учет затрат, связанных с изготовлением хозяйственного инвентаря и основных средств (кроме объектов строительства). Для этого в структуре субсчета открываются отдельные аналитические счета.

Учет затрат реммастерской, связанных с изготовлением инвентаря и основных средств, в целом отвечает порядку, изложенному по аналитическому счету “Ремонты грузовых автомобилей”.

Сумму затрат, связанные с изготовлением в реммастерской хозяйственного инвентаря, в конце каждого месяца списывают с кредита аналитического счета “Изготовление инвентаря” в дебет счета 112 “Малоценные необоротные материальные активы”, 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы”, при необходимости реализации на рынке — 26 “Готовая продукция”.

Суммы затрат, связанных с изготовлением в реммастерской основных средств, в конце месяца по факту окончания изготовления конкретного объекта списывают с аналитического счета “Изготовление основных средств” в дебет счета 152 “Приобретение (изготовление) основных средств” с дальнейшим отнесением на счет 10 “Основные средства”.

* * *

Следует отметить, что по аналитическим счетам по учету затрат на ремонты и изготовление средств труда субсчета “Ремонтная мастерская” счета 23 “Производство” на конец месяца может быть дебетовый остаток (сальдо) в сумме незавершенного производства (незавершенных ремонтов, незавершенного изготовления инвентаря и основных средств).

Учет затрат на управление реммастерской

Наряду с учетом затрат на ремонты конкретных видов технических средств, а также их изготовления на субсчете “Ремонтная мастерская” счета 23 “Производство” осуществляется также учет накладных цеховых затрат по реммастерской, в частности на аналитическом счете “Затраты на управление реммастерской”.

Учет накладных цеховых затрат по дебету аналитического счета “Затраты на управление реммастерской” осуществляется в разрезе таких статей калькуляции:

- 1) затраты на оплату труда (счет 66 “Расчеты по вылатам работникам”);
- 2) отчисления на социальные мероприятия (счет 65 “Расчеты по страхованию”);
- 3) амортизация (счет 13 “Износ (амортизация) необоротных активов”);
- 4) страховые платежи (счет 39 “Затраты будущих периодов”);
- 5) прочие затраты (счет 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы”).

Статья “Затраты на оплату труда” предназначена для отображения суммы начисленной оплаты труда работникам реммастерской общецехового назначения (инженера-механика, заведующего реммастерской, учетчика и т.п.).

Статья “Отчисления на социальные мероприятия” отображает суммы сборов в фонды социального направления согласно нормам, предусмотренным законодательством.

Статья “Амортизация” отображает суммы амортизационных отчислений по основным средствам общецехового назначения (здания реммастерской, подъемники, станки, компьютерная техника и т.п.).

Статья “Страховые платежи” отображает суммы, уплаченные страховой компании за страхование основных средств общецехового назначения.

Статья “Прочие затраты” отображает стоимость списанных малоценных и быстроизнашивающихся предметов (инвентаря, инструментов, спецодежды, спецобуви) или износа, а также затрат по охране труда и технике безопасности, осуществляемых по реммастерской.

Учет затрат по управлению реммастерской осуществляют аналогично учету затрат на ремонты в книге учета затрат произ-

водства (при журнально-ордерной форме учета) или в разделе II Ведомости 5-М (см. прил. А5) при упрощенной форме учета. Списание цеховых затрат на ремонты грузовых автомобилей, легковых автомобилей, на изготовление инвентаря или основных средств и т.п. осуществляется в конце каждого месяца пропорционально заработной плате, начисленной по каждому из указанных аналитических счетов субсчета “Ремонтная мастерская” счета 23 “Производство”.

6.4. Учет затрат будущих периодов

Каждое предприятие в процессе своей деятельности осуществляет затраты, которые нельзя сразу отнести к затратам конкретного отчетного периода (месяца или года).

Исходя из этого, в учете существует необходимость разграничивать такие затраты между отдельными месяцами или годами с целью их правильного включения в затраты того ли другого отчетного периода.

Для обобщения информации относительно осуществления затрат в отчетном периоде, которые подлежат включению в затраты в будущих отчетных периодах, предназначен **счет 39 “Затраты будущих периодов”**.

К затратам, учет которых осуществляется на счете 39 “Затраты будущих периодов”, относятся: уплаченные авансом арендные платежи; оплата страхового полиса; подписка на газеты, журналы, периодические и справочные издания; затраты, связанные с подготовительными работами в сезонных областях промышленности; затраты, связанные с освоением новых производств и агрегатов.

По дебету счета 39 “Затраты будущих периодов” отображается накопление затрат будущих периодов, **по кредиту** — их списание (распределение) и включение в состав затрат отчетного периода или себестоимости произведенной продукции.

Аналитический учет затрат будущих периодов осуществляется по их видам.

Что касается уплаченных авансом арендных платежей, суммы оплаченного страхового полиса (страхование основных средств предприятия и пр.), подписки на газеты, журналы, периодические и справочные издания, то осуществление такого рода платежей происходит, как правило, в начале отчетного периода

(года). Списание (распределение) и включение в состав затрат отчетного периода (того или другого месяца) указанных авансовых платежей осуществляется в расчете $1/12$ от суммы осуществленной предоплаты в начале года.

Особое внимание следует уделить затратам будущих периодов, которые связаны с подготовительными к производству работами, а также с освоением производства новых видов продукции.

Под освоением производства понимают комплекс мероприятий, направленных на выпуск новых видов товаров, которые планируется реализовать на потребительском рынке, а также обеспечение производителя необходимой технической документацией, которая удостоверяет соответствие качественных характеристик изделия государственным стандартам и предоставляет предприятию право производить и реализовать продукцию.

Учет затрат на подготовку и освоение производства продукции осуществляется в разрезе соответствующих статей калькуляции, по которым осуществляется учет затрат на:

- затраты на проведение исследований, связанных с поиском новых, до этого неизвестных материалов;
- проектирование, конструирование, разработка дизайна нового изделия;
- разработка технологического процесса изготовления будущего изделия;
- изготовление исследовательского образца;
- разработка и оформление нормативной базы (получение государственного стандарта и т.п.).

Следует отметить, что каждая из представленных статей является комплексной, то есть в ее состав могут входить трудовые затраты (заработная плата), отчисления на социальные мероприятия, материальные затраты (стоимость сырья, полуфабрикатов, комплектующих), а также стоимость работ и услуг, выполненных другими субъектами предпринимательской деятельности.

Аналитический учет затрат на подготовку и освоение производства осуществляется в разрезе конкретных видов продукции.

По факту окончания комплекса работ, связанных с подготовкой и освоением производства продукции, на предприятии решается вопрос относительно списания указанных затрат на себестоимость нового вида продукции. **Списание таких затрат может осуществляться двумя способами: 1) равномерным; 2) по сметным ставкам.**

Способ равномерного распределения затрат, связанных с подготовкой и освоением производства продукции, предусматривает отнесение указанных затрат на затраты производства равными частями на протяжении срока их списания, определенного на предприятии. Списание затрат на подготовку и освоение производства при использовании равномерного способа представим с помощью примера 1.

Пример 1.

Затраты на подготовку и освоение производства нового безалкогольного напитка на АО “Икар” составили 5400 грн. Указанные затраты было решено списать на протяжении 24 месяцев. Исходя из этого, сумма, которая должна каждый месяц списываться с кредита счета 39 “Затраты будущих периодов” в дебет счета 23 “Производство”, составит:

$$5400 \text{ грн} : 24 \text{ месяца} = \underline{225 \text{ грн.}}$$

Распределение затрат, связанных с подготовкой и освоением производства продукции при использовании способа сметных ставок, предусматривает отнесение указанных затрат на затраты производства пропорционально сметной ставки, которая определяется путем деления таких затрат на запланированный выпуск нового вида продукции. Списание затрат на подготовку и освоение производства при условии использования сметных ставок представлено в примере 2.

Пример 2.

Затраты на подготовку и освоение производства нового безалкогольного напитка на АО “Икар” составили 5400 грн. Плановый объем производства нового вида продукции, на себестоимость которого предусмотрено списание указанных затрат, составил, по расчетам, 90 000 бутылок. Исходя из этого, списание затрат на подготовку и освоение производства нового напитка будет осуществляться из кредита счета 39 “Затраты будущих периодов” в дебет счета 23 “Производство” в расчете 6 копеек за каждую произведенную бутылку до окончания списания указанных затрат:

$$5400 \text{ грн} : 90\,000 \text{ бутылок} = \underline{0,06 \text{ грн.}}$$

Следует отметить, что при условии, когда фактический объем производства продукции отстает от запланированного, — на предприятии может быть пересмотрена норма списания затрат на подготовку и освоение производства продукции в сторону ее увеличения, исходя из нового плана объема производства продукции.

Счет 39 “Затраты будущих периодов” корреспондирует:

по дебету с кредитом счетов:	по кредиту с дебетом счетов:
20 «Производственные запасы»	23 «Производство»
22 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы»	37 «Расчеты с разными дебиторами»
30 «Касса»	84 «Прочие операционные затраты»
31 «Счета в банках»	91 «Общепроизводственные затраты»
37 «Расчеты с разными дебиторами»	92 «Административные затраты»
47 «Обеспечение будущих расходов и платежей»	93 «Затраты на сбыт»
63 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	94 «Прочие затраты операционной деятельности»
65 «Расчеты по страхованию»	
66 «Расчеты по выплатам работникам»	
68 «Расчеты по прочим операциям»	

6.5. Учет общепроизводственных затрат

Положением (стандартом) бухгалтерского учета 16 “Затраты” определено, что в состав общепроизводственных затрат включаются:

- затраты на управление производством (оплата труда аппарата управления цехами, участками и т.п.; отчисления на социальные мероприятия и медицинское страхование аппарата управления цехами, участками; затраты 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;
- затраты на содержание, эксплуатацию и ремонт, страхование, операционную аренду основных средств, прочих оборотных активов общепроизводственного назначения;

- затраты на усовершенствование технологии и организации производства (оплата труда и отчисления на социальные мероприятия работников, занятых усовершенствованием технологии и организации производства, улучшением качества продукции, повышением его надежности, долговечности, других эксплуатационных характеристик в производственном процессе; затраты материалов, покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, оплата услуг сторонних организаций и т.п.);
- затраты на отопление, освещения, водоснабжение, водоотвод и прочее содержание производственных помещений;
- затраты на обслуживание производственного процесса (оплата труда общепроизводственного персонала; отчисления на социальные мероприятия, медицинское страхование рабочих и аппарата управления производством; затраты на осуществление технологического контроля за производственными процессами и качеством продукции, работ, услуг);
- затраты на охрану труда, технику безопасности и охрану окружающей природной среды;
- прочие затраты (внутризаводское перемещение материалов, деталей, полуфабрикатов, инструментов со складов в цеха и готовой продукции на склады; недостачи незавершенного производства; недостачи и потери от порчи материальных ценностей в цехах; оплата простоев и т.п.).

Учет производственных накладных затрат на организацию производства и управления цехами, участками, отделениями, бригадами и другими подразделениями основного и вспомогательного производства, а также затрат на содержание и эксплуатацию машин и оборудования осуществляется **на счете 91 “Общепроизводственные затраты”**. Этот счет не применяется предприятиями торговли.

По дебету счета 91 “Общепроизводственные затраты” отображается сумма признанных затрат, **по кредиту** — ежемесячное, по соответствующему распределению, списание на счета 23 “Производство” и 90 “Себестоимость реализации”.

Аналитический учет осуществляется по местам возникновения, центрам и статьям (видам) затрат.

Типовая корреспонденция счетов по учету общепроизводственных затрат представлена в табл. 6.1.

Таблица 6.1

**Типовые бухгалтерские корреспонденции по учету
общепроизводственных затрат**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Начислена амортизация по основным средствам и нематериальным активам общепроизводственного назначения	91 “Общепроизводственные затраты”	13 “Износ (амортизация) необоротных активов”
2.	Отнесены производственные запасы на общепроизводственные затраты	91 “Общепроизводственные затраты”	20 “Производственные запасы”
3.	Списаны по акту малоценные и быстроизнашивающиеся предметы общепроизводственного назначения	91 “Общепроизводственные затраты”	22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы”
4.	Оплачены общепроизводственные затраты из кассы предприятия	91 “Общепроизводственные затраты”	30 “Касса”
5.	Оплачены общепроизводственные затраты с расчетного счета предприятия	91 “Общепроизводственные затраты”	31 “Счета в банках”
6.	Списаны затраты по командировке на общепроизводственные затраты	91 “Общепроизводственные затраты”	372 “Расчеты с подотчетными лицами”
7.	Отнесена часть затрат будущих периодов на общепроизводственные затраты	91 “Общепроизводственные затраты”	39 “Затраты будущих периодов”
8.	Проведено начисление на заработную плату в фонд обеспечения выплаты отпусков	91 “Общепроизводственные затраты”	471 “Обеспечение выплат отпусков”
9.	Отнесена стоимость работ и услуг подрядчиков на общепроизводственные затраты	91 “Общепроизводственные затраты”	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”
10.	Проведено начисление на заработную плату в фонды социального направления	91 “Общепроизводственные затраты”	65 “Расчеты по страхованию”

Продолжение табл. 6.1

1	2	3	4
11.	Начислена заработная плата работникам общепроизводственного назначения	91 “Общепроизводственные затраты”	66 “Расчеты по выплатам работникам”
12.	Отнесена на общепроизводственные затраты стоимость работ и услуг, выполненных дочерними предприятиями	91 “Общепроизводственные затраты”	685 “Расчеты с прочими кредиторами”
13.	Отнесены на общепроизводственные затраты суммы затрат по элементам (при условии использования счетов 8 класса)	91 “Общепроизводственные затраты”	80 “Материальные затраты” 81 “Затраты на оплату труда” 82 “Отчисления на социальные мероприятия” 83 “Амортизация” 84 “Прочие операционные затраты”
14.	Списаны общепроизводственные затраты на: а) производство; б) себестоимость реализованной продукции		

Общепроизводственные затраты делятся на переменные и постоянные.

К переменным общепроизводственным затратам относятся затраты на обслуживание и управление производством (цехов, участков), которые изменяются прямо (или почти прямо) пропорционально изменению масштабов деятельности. **Переменные общепроизводственные затраты распределяются** на каждый объект затрат с использованием базы распределения (часов работы, заработной платы, объема деятельности, прямых затрат и т.п.), исходя из фактической мощности отчетного периода.

К постоянным общепроизводственным затратам относятся затраты на обслуживание и управление производством, которые остаются неизменными (или почти неизменными) при изменении объема деятельности. **Постоянные общепроизводственные**

затраты распределяются на каждый объект затрат с использованием базы распределения (часов работы, заработной платы, масштабов деятельности, прямых затрат и т.п.) при нормальной мощности. Нераспределенные постоянные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) в период их возникновения. Общая сумма распределенных и нераспределенных постоянных общепроизводственных затрат не может превышать их фактическую величину.

Перечень и состав переменных и постоянных общепроизводственных затрат устанавливаются предприятием.

Примеры распределения общепроизводственных затрат представлены в табл. 6.2.

Бухгалтерскими документами, которые являются основанием для отнесения затрат к общепроизводственным, выступают:

- **по амортизации** — “Расчет амортизации основных средств”;
- **по производственным запасам** — “Лимитно-заборная карточка” (см. образец 2.8), “Накладная-требование на отпуск (внутреннее перемещение) материалов” (см. образец 2.7);
- **по малоценным и быстроизнашивающимся предметам** — “Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов” (см. образец 2.15);
- **денежным средствам** — “Расходный кассовый ордер” (см. образец 3.3), выписка банка (см. образец 3.18);
- **затратам на командировки** — “Отчет об использовании денег, выданных на командировку или под отчет” (см. образец 11.3);
- **работам и услугам подрядчиков** — “Счет-фактура” (см. образец 2.2), “Акт приемки выполненных подрядных работ”;
- **заработной плате** — “Табель учета использования рабочего времени” (см. образец 5.1), а также составленная на его основании “Расчетно-платежная ведомость”.

Ежемесячное списание общепроизводственных затрат оформляется с помощью расчета (справки), составленного работником бухгалтерии.

Обобщение учета общепроизводственных затрат осуществляется при журнально-ордерной форме учета в журнале-ордере № 5, а при упрощенной форме учета — в разделе II Ведомости 5-М (см. прил. А5).

Таблица 6.2

Расчет распределения общепроизводственных затрат

№ п/п	Показатели	Всего	На единицу базы распределения (1 машино-час)	Включение общепроизводственных затрат в	
				затраты на производство продукции (счет 23 “Производство”), грн	себестоимость реализованной продукции (счет 90 “Себестоимость реализации”), грн
1	2	3	4	5	6
1.	База распределения по нормальной мощности, машино-часы	5000	X	X	X
2.	Общепроизводственные затраты по нормальной мощности, грн	80000			
3.	из них: переменные (ряд.3гр.4=ряд.2гр.3: : ряд.1гр.3)	60000	12	X	X
4.	постоянные (ряд.5гр.4=ряд.4гр.3: : ряд.1 гр.3)	20000	4	X	X
6.	База распределения по фактической мощности, машино-часы:				
7.	1-й отчетный период	2000	X	X	X
	2-й отчетный период	7000	X	X	X
8.	Фактические общепроизводственные затраты, грн:	45000			
9.	из них: переменные	34000	X	34000	X
10.	постоянные – всего (ряд.8гр.3–ряд.9гр.3) в том числе:	11000	X	X	X
10.1	постоянные распределенные (ряд.6гр.3хряд.5гр.4)	8000	X	8000	X
10.2	постоянные нераспределенные (ряд.10гр.3–ряд.10.1гр.3)	3000	X	X	3000

Продолжение табл. 6.2

1	2	3	4	5	6
11.	2-й отчетный период	95000			
	из них:				
12.	переменные	72000	X	72000	X
13.	постоянные – всего (ряд.11гр.3–ряд.12гр.3)	23000	X	X	X
	в том числе:				
13.1	постоянные распределенные (ряд.7гр.3 x ряд.5гр.4), но не больше суммы фактических постоянных общепроизводственных затрат	23000	X	23000	X
13.2	постоянные нераспределенные (ряд.13гр.3–ряд.13.1гр.3)	0	X	X	0

6.6. Учет затрат основного и незавершенного производства

Для обобщения информации о затратах на производство продукции (работ, услуг) используется **счет 23 “Производство”**.

В частности, этот счет используется для учета на отдельных субсчетах затрат:

- промышленных и сельскохозяйственных предприятий на производство продукции;
- подрядных, геологических и проектных организаций на выполнение строительно-монтажных, геологоразведочных и проектно-поисковых работ;
- предприятий транспорта и связи на предоставление услуг;
- научно-исследовательских предприятий на выполнение научно-исследовательских и конструкторских работ;
- предприятий общественного питания на выпуск собственной продукции;
- предприятий торговли, снабжения и сбыта на осуществление деятельности по продаже товаров;

- дорожных хозяйств на содержание и ремонт автомобильных путей;
- других предприятий и организаций.

По дебету счета 23 “Производство” отображаются прямые материальные, трудовые и прочие прямые затраты, а также производственные накладные затраты и потери от брака продукции (работ, услуг), **по кредиту** — суммы фактической производственной себестоимости завершенной производством продукции (в дебет счетов 26, 27), выполненных работ и услуг (в дебет счета 90).

Аналитический учет по счету 23 “Производство” ведется по видам производств, по статьям затрат и видам или группам продукции, которая выпускается. На больших производствах аналитический учет затрат может вестись по подразделениям предприятия и центрам затрат и ответственности.

Типовая корреспонденция бухгалтерских счетов по учету затрат основного производства представлена в табл. 6.3.

В конце каждого месяца за подписью руководителя производственного подразделения в бухгалтерию передается **производственный отчет**. В нем в разрезе наименований продукции, которую производит указанное подразделение, указывается: количество отработанного времени работниками подразделения (в человеко-часах и человеко-днях); объем начисленной им заработной платы, стоимость потребленных производственных запасов, количество и стоимость потребленных электроэнергии, воды, тепла и пр., стоимость списанных на затраты производства малоценных и быстроизнашивающихся предметов, количество произведенной и оприходованной на склад готовой продукции.

Вместе с производственным отчетом в бухгалтерию также подаются первичные документы, которые стали основанием для отображения в нем той или иной информации, в частности: “Табель учета рабочего времени” (см. образец 5.1), “Наряд на сдельную работу” (см. образцы 5.2 и 5.3), “Накладная-требование на отпуск (внутреннее перемещение) материалов” (см. образец 2.7), “Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов” (см. образец 2.15), “Приходный ордер” (см. образец 2.6) на передачу готовой продукции из цеха на склад и т.п.

Данные производственного отчета обрабатываются бухгалтером, который отвечает за участок учетной работы по учету затрат производства и в дальнейшем переносятся в раздел II Ведомости 5-М при упрощенной форме учета (см. приложение А5)

Таблица 6.3

**Корреспонденция бухгалтерских счетов по учету
основного производства**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Начислена амортизация основных средств и нематериальных активов, которые используются в подразделениях основного производства	23 “Производство”	13 “Износ (амортизация) необоротных активов”
2.	Израсходованы производственные запасы на производстве продукции	23 “Производство”	20 “Производственные запасы” 25 “Полуфабрикаты”
3.	Списана и отнесена стоимость малоценных и быстроизнашивающихся предметов на затраты основного производства	23 “Производство”	22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы”
4.	Отнесена на затраты основного производства стоимость работ и услуг вспомогательных производств	23 “Производство”	23 “Производство”
5.	Отнесена часть затрат, связанных с освоением и подготовкой производства на затраты основного производства	23 “Производство”	39 “Затраты будущих периодов”
6.	Произведены начисления на заработную плату работников основного производства в фонд обеспечения выплат отпусков	23 “Производство”	471 “Обеспечение выплат отпусков”
7.	Отнесена стоимость работ и услуг подрядчиков на затраты основного производства	23 “Производство”	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”
8.	Произведены начисления на заработную плату работников основного производства в фонды социального направления	23 “Производство”	65 “Расчеты по страхованию”
9.	Начислена заработная плата работникам основного производства	23 “Производство”	66 “Расчеты по выплатам работникам”
10.	Отнесена на затраты основного производства стоимость работ и услуг, выполненных дочерними предприятиями	23 “Производство”	685 “Расчеты с прочими кредиторами”

Продолжение табл. 6.3

1	2	3	4
11.	Отнесены на затраты основного производства суммы затрат по элементам (при условии использования счетов 8 класса)	23 “Производство”	80 “Материальные затраты” 81 “Затраты на оплату труда” 82 “Отчисления на социальные мероприятия” 83 “Амортизация” 84 “Прочие операционные затраты”
12.	Отнесены общепроизводственные затраты на затраты основного производства	23 “Производство”	91 “Общепроизводственные затраты”
13.	Оприходована из основного производства готовая продукция на склад по себестоимости	26 “Готовая продукция”	23 “Производство”
14.	Выявлена и списана из основного производства стоимость забракованных изделий	24 “Брак в производстве”	23 “Производство”

или в книгу учета затрат производства при журнально-ордерной форме учета, из которой обобщенные данные в целом по счету 23 переносятся в журнал-ордер № 5. При условии использования автоматизированной формы бухгалтерского учета данные производственного отчета переносятся на магнитные носители ЭВМ непосредственно работниками бухгалтерии или руководителем (учетчиком) производственного подразделения (в первичном подразделении или на специально отведенных для этого автоматизированных рабочих местах в бухгалтерии).

Следует отметить, что не на все статьи затрат по основному производству есть возможность получить информацию из производственного отчета. Так, документальным подтверждением для включения затрат за конкретный месяц в книгу учета затрат производства или Ведомости 5-М (раздел II) по основному производству выступают: по статье “Отчисления на социальные мероприятия” — расчет бухгалтерии, по статье “Амортизация” — форма ОС-14 “Расчет амортизации основных средств (для промышленных предприятий)”, по статье “Работы и услу-

ги” — “Счет-фактура” на сумму выполненных работ для основного производства подрядчиками, по статье “Затраты будущих периодов” — расчет бухгалтерии.

Себестоимость единицы произведенной продукции рассчитывается путем деления производственных затрат на количество произведенной готовой продукции в указанном отчетном периоде.

Следует отметить, что по субсчету “Основное производство” счета 23 “Производство” на конец месяца может быть дебетовый остаток (сальдо) в сумме незавершенного производства.

Незавершенное производство представляет собой продукцию, работы и услуги, которые не прошли все стадии технологического процесса и, как следствие, являются недоукомплектованными или такими, которые не прошли соответствующего технического контроля.

Важность определения объемов незавершенного производства обусловлена необходимостью размежевания осуществленных затрат того или иного подразделения предприятия с целью определения фактической себестоимости произведенной продукции.

Наличие на предприятии незавершенного производства и его размеры зависят от характера, структуры, технологии производства. Следует отметить, что значительные объемы незавершенного производства характерны для машиностроительной, деревообрабатывающей, легкой промышленности. Наряду с этим, на предприятиях добывающей промышленности, энергетики незавершенное производство вообще отсутствует.

С целью определения объемов незавершенного производства в натуральном и стоимостном выражении на первое число каждого месяца проводится его инвентаризация. Проведение инвентаризации возлагается на специально созданную для этого в начале года комиссию, состав которой утверждается приказом по предприятию.

Следует отметить, что в состав незавершенного производства не входят:

- сырье, материалы и полуфабрикаты, которые были получены производственным подразделением, но обработка которых на конец месяца не была начата;
- комплектующие (детали, узлы, агрегаты), которые были получены, но на конец месяца не прошли ни одного технологического звена, предусмотренного для данного производственного подразделения;

- забракованные как готовые изделия, так и материалы, сырье, детали, комплектующие, которые были забракованы в процессе работы с ними.

Результаты проведения инвентаризации оформляются с помощью “Инвентаризационной описи незавершенного производства”, данные которого удостоверяются подписями всех членов комиссии. Остатки изделий, узлов, деталей и т.п. отмечаются в инвентаризационной описи в разрезе калькуляционных статей: сырья и материалов, основной и дополнительной заработной платы. Конечная оценка объемов незавершенного производства осуществляется в бухгалтерии предприятия при условии включения в его состав, в зависимости от размеров заработной платы по законченным и незаконченным изделиям отчислений на социальные мероприятия и общепроизводственных затрат.

Если определение незавершенного производства совпадает с окончанием отчетного периода (квартала), то его объемы будут отображены в разделе 2 актива баланса в статье “Незавершенное производство”.

6.7. Себестоимость продукции и методы ее калькулирования

Одной из важнейших задач бухгалтерского учета является определение себестоимости продукции. Себестоимость продукции, работ и услуг состоит из потребленных в процессе производства производственных запасов, сырья, энергии, основных средств (в виде их износа), трудовых ресурсов (в виде заработной платы), а также других затрат, связанных с их производством. Исходя из этого можно отметить, что **себестоимость продукции представляет собой денежное выражение затрат на ее производство.**

Себестоимость продукции (работ и услуг) определяется отношением затрат, связанных с ее производством к количеству произведенной продукции (выполненных работ или предоставленных услуг) на протяжении учетного периода. Определение себестоимости по результатам работы предприятия дает возможность исследовать динамику ее изменения в сторону увеличения или уменьшения на протяжении определенного периода, а также проанализировать ее структуру в разрезе статей калькуля-

ции. Чем ниже есть себестоимость продукции (работ и услуг), тем более твердой является позиция предприятия на потребительском рынке, тем больше у него аргументов в борьбе за потребителя. Таким образом, можно утверждать, что себестоимость является также и качественным показателем, который отображает степень организации производственного процесса и эффективность деятельности предприятия в целом.

Учитывая особенность учета калькулирования себестоимости продукции (работ и услуг) в разных отраслях экономики, соответствующим отраслевым министерствам и ведомствам Украины предоставляется право урегулирования этого вопроса путем утверждения соответствующего инструктивного обеспечения для его использования на предприятиях.

Исходя из того, какие затраты учитываются при определении себестоимости, выделяются следующие ее виды:

- **производственная себестоимость**, которая рассчитывается путем прибавления к прямым производственным затратам, связанным с производством продукции, выполнением работ и предоставлением услуг, части общепроизводственных затрат по организации и управлению производством;
- **полная себестоимость**, которая рассчитывается путем прибавления к производственной себестоимости части административных затрат предприятия, а также затрат на сбыт;
- **маржинальная себестоимость**, которая рассчитывается путем включения в ее состав при подсчете только прямых переменных затрат (заработная плата, сырье) и в то же время без учета прямых постоянных затрат (амортизация, арендная плата и пр.) конкретного производственного подразделения предприятия.

Следует отметить, что маржинальная себестоимость в практике работы предприятий используется, как правило, с целью определения минимально допустимой цены на реализуемые продукцию, работы и услуги.

В зависимости от совокупности предприятий, по которым определяется себестоимость, выделяют следующие ее виды:

- **индивидуальная себестоимость**, которая рассчитывается по показателям производства продукции, выполнению работ и предоставлению услуг отдельно взятого предприятия;

- **среднеотраслевая себестоимость**, которая рассчитывается как среднеарифметическая из совокупности индивидуальных себестоимостей производства продукции, выполнения работ и предоставления услуг предприятий отдельно взятой отрасли экономики.

Совокупность способов аналитического учета затрат на производство, а также экономических расчетов с целью определения себестоимости продукции, работ и услуг представляет собой **метод калькулирования** (определения себестоимости). Метод калькулирования зависит от организации и технологии производства, а также определенных на предприятии центров затрат, по которым осуществляется обобщение информации об израсходованных ресурсах.

В зависимости от организации и технологии производства, а также вида производимой продукции на промышленных предприятиях используются такие методы калькулирования:

1) **попередельный (попроцессный) метод;**

2) **позаказный метод;**

Передельный метод включает в себя два варианта:

а) однопередельный;

б) многопередельный.

Однопередельный метод характеризуется тем, что изготовление продукции от первой операции до последней составляет единое целое. Примером применения такого метода может быть хлебопекарная промышленность, где замес теста для выпечки, выпечка и при необходимости упаковка готовых изделий осуществляются в одном цехе (переделе), по которому и осуществляется окончательное калькулирование себестоимости произведенной продукции.

Многопередельный метод характеризуется тем, что изготовление конечного продукта разделено на предприятии на ряд технологических процессов, которые представляют собой переделы, результатом каждого из которых является получение полуфабрикатов, деталей, узлов или комплектов. Готовое изделие, которое включает в себя детали, узлы, комплекты (результаты предыдущих переделов), получают в конце последнего передела. Примером применения многопередельного метода может быть завод по производству автомобильных двигателей. Так, в зависимости от технологических возможностей, в одном цехе завода могут изготавливаться и осуществляться калькуляция себестоимости блоков для двигателей, в другом — коленчатых валов и т.п.

В дальнейшем комплектующие по себестоимости производства по переделам передаются к конечному переделу (цеху комплектации), где и осуществляется завершающая комплектация готового изделия (двигателя).

Показанный метод калькулирования себестоимости характеризуется тем, что объектами осуществления калькуляции с целью определения себестоимости продукции выступают отдельные, выполненные на заказ изделия, работы или предоставленные услуги (ателье индпошива, станция технического обслуживания автомобилей и пр.).

С целью выявления отклонений фактических затрат от нормативных, а также для предотвращения чрезмерных затрат, связанных с производством продукции, выполнением работ и предоставлением услуг, используется **нормативный метод** калькулирования себестоимости. Основанием для определения фактической себестоимости является нормативная калькуляция, которая составляется в начале года на каждый вид продукции, работ и услуг на основании утвержденных норм на затраты сырья, материалов, оплаты труда и других затрат в разрезе статей калькуляции.

При использовании этого метода важным является формирование себестоимости на основе документирования отклонений от утвержденных норм. Сопоставлением фактических затрат на производство единицы продукции с нормативными (стандартными) затратами обеспечивается поиск и анализ отклонений, которые состоялись как в сторону увеличения, так и уменьшения затрат. Для реализации поставленной задачи отклонения от норм обобщаются в учете в разрезе причин и виновных лиц и служат основанием для принятия руководством соответствующих решений. Обеспечение анализа отклонений, а также устранение их отрицательного влияния на формирование себестоимости имеет тесную связь с оперативностью учета и своевременностью подачи необходимой информации в аппарат управления предприятием. В зависимости от характера и технологических особенностей производства информация об отклонении может поступать и анализироваться за произвольный промежуток времени (за каждый день, за каждую неделю или декаду месяца и т.п.).

Раздел 7

Учет затрат деятельности

В разделе рассматриваются следующие вопросы:

- 7.1. Учет операционных затрат*
- 7.2. Учет затрат прочей обычной деятельности*
- 7.3. Учет чрезвычайных затрат*

7.1. Учет операционных затрат

Затраты, связанные с операционной деятельностью, которые не включаются в себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг), делятся на административные затраты, затраты на сбыт и прочие операционные затраты.

Учет административных затрат

Положением (стандартом) бухгалтерского учета 16 “Затраты” определено, что **к административным затратам относятся** такие общехозяйственные затраты, направленные на обслуживание и управление предприятием:

- общие корпоративные затраты (организационные затраты, затраты на проведение годовых собраний, представительские затраты и т.п.);
- затраты на служебные командировки и содержание аппарата управления предприятием и прочего общехозяйственного персонала;
- затраты на содержание основных средств, прочих материальных необоротных активов общехозяйственного использования (операционная аренда, страхование имущества, амортизация, ремонт, отопление, освещение, водоснабжение, водоотвод, охрана);
- вознаграждения за профессиональные услуги (юридические, аудиторские, по оценке имущества и пр.);
- затраты на связь (почтовые, телеграфные, телефонные, телекс, факс и пр.);

- амортизация нематериальных активов общехозяйственного использования;
- затраты на урегулирование споров в судебных органах;
- налоги, сборы и прочие предусмотренные законодательством обязательные платежи (кроме налогов, сборов и обязательных платежей, которые включаются в производственную себестоимость продукции, работ, услуг);
- плата за расчетно-кассовое обслуживание и прочие услуги банков;
- прочие затраты общехозяйственного назначения.

На счете 92 “Административные затраты” отображаются общехозяйственные затраты, связанные с управлением и обслуживанием предприятия.

По дебету счета 92 “Административные затраты” отображается сумма признанных административных затрат, **по кредиту** — списание на счет 79 “Финансовые результаты”.

К общехозяйственным затратам, в частности, принадлежат затраты на содержание административно-управленческого персонала, на его служебные командировки, содержание основных средств, прочих материальных необоротных активов общехозяйственного назначения (аренда, амортизация, ремонт, коммунальные услуги), охрана, юридические, аудиторские, транспортные услуги, почтово-телеграфные, канцелярские затраты, сумма налогов, сборов (обязательных платежей).

Аналитический учет ведется по статьям затрат. Типовая корреспонденция счетов по учету административных затрат представлена в табл. 7.1.

Бухгалтерскими документами, которые являются основанием для определения административных затрат, выступают:

- по амортизации — “Расчет амортизации основных средств”;
- по малоценным и быстроизнашивающимся предметам — “Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов” (см. образец 2.15);
- денежных средств — “Расходный кассовый ордер” (см. образец 3.3), выписка банка (см. образец 3.18);
- затрат на командировку — “Отчет об использовании денег, выданных на командировку или под отчет” (см. образец 11.3);
- заработной платы — “Табель учета использования рабочего времени” (см. образец 5.1), а также составленная на его основании “Расчетно-платежная ведомость”.

Таблица 7.1

**Корреспонденция бухгалтерских счетов по учету
административных затрат**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Начислена амортизация по основным средствам и нематериальным активам административного назначения	92 “Административные затраты”	13 “Износ (амортизация) необоротных активов”
2.	Отнесены производственные запасы на административные затраты	92 “Административные затраты”	20 “Производственные запасы”
3.	Списаны малоценные и быстроизнашивающиеся предметы административного назначения	92 “Административные затраты”	22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы”
4.	Оплачены административные затраты из кассы предприятия	92 “Административные затраты”	30 “Касса”
5.	Оплачены административные затраты из расчетного счета предприятия	92 “Административные затраты”	31 “Счета в банках”
6.	Списаны затраты по командировке на административные затраты	92 “Административные затраты”	372 “Расчеты с подотчетными лицами”
7.	Отнесена часть затрат будущих периодов на административные затраты	92 “Административные затраты”	39 “Затраты будущих периодов”
8.	Произведены начисления на заработную плату в фонд обеспечения выплаты отпусков	92 “Административные затраты”	471 “Обеспечение выплат отпусков”
9.	Отнесена стоимость работ и услуг подрядчиков на административные затраты	92 “Административные затраты”	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”
10.	Произведены начисления на заработную плату в фонды социального направления	92 “Административные затраты”	65 “Расчеты по страхованию”

Продолжение табл. 7.1

1	2	3	4
11.	Начислена заработная плата работникам административного персонала	92 “Административные затраты”	66 “Расчеты по выплатам работникам”
12.	Отнесена на административные затраты стоимость работ и услуг, выполненных дочерними предприятиями	92 “Административные затраты”	685 “Расчеты с прочими кредиторами”
13.	Отнесены на административные затраты суммы затрат по элементам (при условии использования счетов 8 класса)	92 “Административные затраты”	80 “Материальные затраты” 81 “Затраты на оплату труда” 82 “Отчисления на социальные мероприятия” 83 “Амортизация” 84 “Прочие операционные затраты”
14.	Списаны административные затраты на финансовые результаты	791 “Результат операционной деятельности”	92 “Административные затраты”

Ежемесячное списание административных затрат оформляется с помощью расчета (справки), составленной работником бухгалтерии.

Обобщение учета административных затрат осуществляют при журнально-ордерной форме учета в журнале-ордере № 5, а при упрощенной форме учета — в разделе II Ведомости 5-М (см. прил. А5).

Учет затрат на сбыт

Затраты на сбыт включают затраты, связанные с реализацией (сбытом) продукции (товаров, работ, услуг), а именно:

- затраты упаковочных материалов для затаривания готовой продукции на складах готовой продукции;
- затраты на ремонт тары;

- оплата труда и комиссионное вознаграждение продавцам, торговым агентам и работникам подразделений, которые обеспечивают сбыт;
- затраты на рекламу и исследование рынка (маркетинг);
- затраты на предпродажную подготовку товаров;
- затраты на командировку работников, занятых сбытом;
- затраты на содержание основных средств, прочих материальных необоротных активов, связанных со сбытом продукции, товаров, работ, услуг (операционная аренда, страхование, амортизация, ремонт, отопление, освещение, охрана);
- затраты на транспортировку, перевалку и страхование готовой продукции (товаров), транспортно-экспедиционные и прочие услуги, связанные с транспортировкой продукции (товаров) в соответствии с условиями договора (базиса) поставки;
- затраты на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;
- прочие затраты, связанные со сбытом продукции, товаров, работ, услуг.

На счете 93 “Затраты на сбыт” ведется учет затрат, связанных со сбытом (реализацией, продажей) продукции, товаров, работ и услуг. **По дебету счета** отображается сумма признанных затрат на сбыт, **по кредиту** — списание на счет 79 “Финансовые результаты”.

К затратам на сбыт, в частности, принадлежит стоимость упаковочных материалов, транспортировка продукции, товаров согласно условиям договора, затраты на маркетинг и рекламу, затраты на оплату труда и комиссионные продавцам, торговым агентам, работникам отдела сбыта, амортизация, ремонт и содержание основных средств, прочих материальных необоротных активов, которые используются для обеспечения сбыта продукции, товаров, работ и услуг.

Типовая корреспонденция счетов по учету затрат на сбыт представлена в табл. 7.2.

Бухгалтерскими документами, которые являются основанием для определения затрат на сбыт, выступают:

- по амортизации — “Расчет амортизации основных средств”;
- по малоценным и быстроизнашивающимся предметам — “Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов” (см. образец 2.15);

Таблица 7.2

Типовые бухгалтерские проводки по учету затрат на сбыт

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Начислена амортизация по основным средствам торгового назначения	93 “Затраты на сбыт”	13 “Износ (амортизация) необоротных активов”
2.	Отнесена к затратам на сбыт стоимость упаковочных материалов	93 “Затраты на сбыт”	20 “Производственные запасы”
3.	Переданы в эксплуатацию и списаны малоценные и быстроизнашивающиеся предметы торгового назначения	93 “Затраты на сбыт”	22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы”
4.	Затраты по командировке отнесены к затратам на сбыт	93 “Затраты на сбыт”	372 “Расчеты с подотчетными лицами”
5.	Отнесена часть затрат будущих периодов к затратам на сбыт (аренда торгового помещения)	93 “Затраты на сбыт”	39 “Затраты будущих периодов”
6.	Произведены начисления на заработную плату работников сбыта в фонд обеспечения выплат отпусков	93 “Затраты на сбыт”	471 “Обеспечение выплат отпусков”
7.	Произведены начисления на заработную плату работников сбыта в фонды социального направления	93 “Затраты на сбыт”	65 “Расчеты по страхованию”
8.	Начислена заработная плата работникам сбыта	93 “Затраты на сбыт”	66 “Расчеты по выплатам работникам”
9.	Отнесены затраты по рекламе к затратам на сбыт	93 “Затраты на сбыт”	685 “Расчеты с прочими кредиторами”
10.	Отнесены к затратам на сбыт суммы затрат по элементам (при условии использования счетов 8 класса)	93 “Затраты на сбыт”	80 “Материальные затраты” 81 “Затраты на оплату труда”

Продолжение табл. 7.2

1	2	3	4
			82 “Отчисления на социальные мероприятия” 83 “Амортизация” 84 “Прочие операционные затраты”
11.	Списаны затраты на сбыт на финансовые результаты	791 “Результат операционной деятельности”	93 “Затраты на сбыт”

- денежных средств — “Расходный кассовый ордер” (см. образец 3.3), выписка банка (см. образец 3.18);
- затрат на командировку — “Отчет об использовании денег, выданных на командировку или под отчет” (см. образец 11.3);
- заработной платы — “Табель учета использования рабочего времени” (см. образец 5.1), а также составленная на его основании “Расчетно-платежная ведомость”.

Ежемесячное списание затрат на сбыт оформляется с помощью расчета (справки), составленного работником бухгалтерии.

Для обобщенного учета затрат на сбыт используют журнал-ордер № 5 при журнально-ордерной форме учета, а при упрощенной форме учета — раздел II Ведомости 5-М (см. прил. А5).

Учет прочих операционных затрат

К прочим операционным затратам включаются:

- затраты на исследования и разработки в соответствии с Положением (стандартом) бухгалтерского учета 8 “Нематериальные активы”;
- себестоимость реализованной иностранной валюты, которая для целей бухгалтерского учета определяется путем перерасчета иностранной валюты в денежную единицу Украины по курсу Национального банка Украины на дату продажи иностранной валюты, плюс затраты, связанные с продажей иностранной валюты;
- себестоимость реализованных производственных запасов, которая для целей бухгалтерского учета состоит из их учетной стоимости и затрат, связанных с их реализацией;

- сумма безнадежной дебиторской задолженности и отчисления в резерв сомнительных долгов;
- потери от операционной курсовой разницы (то есть от изменения курса валюты по операциям, активам и обязательствам, связанным с операционной деятельностью предприятия);
- потери от обесценивания запасов;
- недостачи и потери от порчи ценностей;
- признанные штрафы, пени, неустойки;
- затраты на содержание объектов социально-культурного назначения;
- прочие затраты операционной деятельности.

На счете 94 “Прочие затраты операционной деятельности” ведется учет затрат операционной деятельности предприятия, кроме затрат, которые отображаются на счетах 90 “Себестоимость реализации”, 91 “Общепроизводственные затраты”, 92 “Административные затраты”, 93 “Затраты на сбыт”.

Счет 94 “Прочие затраты операционной деятельности” имеет такие субсчета:

- 941 “Затраты на исследования и разработки”;
- 942 “Себестоимость реализованной иностранной валюты”;
- 943 “Себестоимость реализованных производственных запасов”;
- 944 “Сомнительные и безнадежные долги”;
- 945 “Потери от операционной курсовой разницы”;
- 946 “Потери от обесценивания запасов”;
- 947 “Недостачи и потери от порчи ценностей”;
- 948 “Признанные штрафы, пени, неустойки”;
- 949 “Прочие затраты операционной деятельности”.

По дебету счета отображается сумма признанных затрат, **по кредиту** — списание на счет 79 “Финансовые результаты”.

На субсчете 941 “Затраты на исследования и разработки” ведется учет затрат, связанных с исследованиями и разработками, которые осуществляет предприятие в соответствии с Положением (стандартом) бухгалтерского учета 8 “Нематериальные активы”.

На субсчете 942 “Себестоимость реализованной иностранной валюты” отображается балансовая стоимость реализованной иностранной валюты на дату ее реализации.

На субсчете 943 “Себестоимость реализованных производственных запасов” ведется учет себестоимости реализованных производственных запасов.

На субсчете 944 “Сомнительные и безнадежные долги” обобщается информация о начислении резерва сомнительных долгов на задолженность.

На субсчете 945 “Потери от операционной курсовой разницы” ведется учет потерь по активам и обязательствам операционной деятельности предприятия от изменения курса гривны по отношению к иностранной валюте.

На субсчете 946 “Потери от обесценивания запасов” ведется учет потерь, связанных с обесцениванием (уценкой) запасов, в соответствии с Положением (стандартом) бухгалтерского учета 9 “Запасы”.

На субсчете 947 “Недостачи и потери от порчи ценностей” ведется учет недостачи денежных средств и других ценностей и потерь от порчи ценностей, выявленных в процессе заготовки, переработки, хранения и реализации. Балансовая стоимость списанного актива зачисляется на внебалансовый счет 07 “Списанные активы”.

На субсчете 948 “Признанные штрафы, пени, неустойки” ведется учет признанных экономических санкций за невыполнение предприятием законодательства и условий договоров.

На субсчете 949 “Прочие затраты операционной деятельности” обобщается информация о таких затратах операционной деятельности, которые не нашли отображения на других субсчетах счета 94 “Прочие затраты операционной деятельности”, в частности затраты жилищно-коммунальных и обслуживающих хозяйств, детских дошкольных учреждений, домов отдыха, санаториев и других учреждений оздоровительного и культурного назначения и т.п.

Предприятия, которые являются страховщиками в соответствии с Законом Украины “О страховании”, на этом субсчете обобщают информацию о затратах страховщика, в частности отчисления в централизованные страховые резервные фонды, которые создаются для обеспечения выполнения обязательств относительно отдельных видов обязательного страхования, отчисления в страховые резервы, прочие, нежели резерв незаработанных премий, которые формируются в случаях, предусмотренных действующим законодательством.

Типовая корреспонденция счетов по учету прочих операционных затрат представлена в табл. 7.3.

Таблица 7.3

**Типовые бухгалтерские проводки по учету
прочих операционных затрат**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Начислена амортизация нематериальных активов (амортизация патентов, лицензий), которые используются для исследования и разработки	941 “Затраты на исследования и разработки”	13 “Износ (амортизация) необоротных активов”
2.	Израсходованы (списаны) малоценные и быстроизнашивающиеся предметы при проведении исследований и разработок	941 “Затраты на исследования и разработки”	22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы”
3.	Начислена заработная плата работникам, которые задействованы в процессе исследований и разработок, а также произведены начисления на заработную плату в фонды социального направления	941 “Затраты на исследования и разработки”	66 “Расчеты по выплатам работникам” 65 “Расчеты по страхованию”
4.	Отображена стоимость реализованной иностранной валюты на дату ее реализации	942 “Себестоимость реализованной иностранной валюты”	33 “Прочие денежные средства”
5.	Списана себестоимость реализованных производственных запасов и малоценных и быстроизнашивающихся предметов	943 “Себестоимость реализованных производственных запасов”	20 “Производственные запасы” 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы”
6.	Создан резерв сомнительных долгов по расчетам с дебиторами	944 “Сомнительные и безнадежные долги”	38 “Резерв сомнительных долгов”
7.	Отражены потери от операционных курсовых разниц в результате изменения курса гривны к иностранной валюте (отрицательной курсовой разницы)	945 “Потери от операционной курсовой разницы”	36 “Расчеты с покупателями и заказчиками” 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”

Продолжение табл. 7.3

1	2	3	4
			68 “Расчеты по прочим операциям”
8.	Отобрана сумма уценки (обесценивания) запасов	946 “Потери от обесценивания запасов”	20 “Производственные запасы” 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” 25 “Полуфабрикаты” 26 “Готовая продукция” 28 “Товары”
9.	Списана сумма недостачи денежных средств и материальных ценностей, которые подлежат урегулированию	947 “Недостачи и потери от порчи ценностей”	10 “Основные средства” (остаточная стоимость) 30 “Касса” 20 “Производственные запасы” 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” 25 “Полуфабрикаты” 26 “Готовая продукция” 28 “Товары”
10.	Отобрана сумма примененных экономических санкций за невыполнение предприятием законодательства и условий договоров	948 “Признанные штрафы, пени, неустойки”	36 “Расчеты с покупателями и заказчиками” 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” 64 “Расчеты по налогам и платежам” 65 “Расчеты по страхованию”

Продолжение табл. 7.3

1	2	3	4
11.	Отображены затраты предприятия на содержание объектов социально-культурного назначения	949 “Прочие затраты операционной деятельности”	13 “Износ необоротных активов” 20 “Производственные запасы” 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” 26 “Готовая продукция” 28 “Товары” 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” 65 “Расчеты по страхованию” 66 “Расчеты по выплатам работникам” и прочие
12.	Отнесены к прочим затратам операционной деятельности суммы затрат по элементам (при условии использования счетов 8 класса)	94 “Прочие затраты операционной деятельности”	80 “Материальные затраты” 81 “Затраты на оплату труда” 82 “Отчисления на социальные мероприятия” 83 “Амортизация” 84 “Прочие операционные затраты”
13.	Списаны прочие затраты операционной деятельности на финансовые результаты	791 “Результат операционной деятельности”	94 “Прочие затраты операционной деятельности”

Первичными документами, которые используются для отображения прочих операционных затрат, выступают:

- по основным средствам — “Расчет амортизации основных средств”, “Инвентаризационная опись основных средств” (см. образец 2.10);

- по производственным запасам — “Лимитно-заборная карточка” (см. образец 2.8), “Накладная-требование на отпуск (внутреннее перемещение) материалов” (см. образец 2.7), “Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей” (см. образец 2.19);
- по малоценным и быстроизнашивающимся предметам — “Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов” (см. образец 2.15);
- денежных средств — “Расходный кассовый ордер” (см. образец 3.3), выписка банка (см. образец 3.18), “Акт инвентаризации наличия денежных средств” (см. образец 3.7);
- заработной платы — “Табель учета использования рабочего времени” (см. образец 5.1), а также составленная на его основании “Расчетно-платежная ведомость”.

Ежемесячное списание прочих затрат операционной деятельности на результаты от операционной деятельности осуществляется на основании расчета (справки), оформленной работником бухгалтерии.

Для синтетического учета прочих затрат операционной деятельности при журнально-ордерной форме учета используется журнал-ордер № 5, а при упрощенной форме учета — раздел II Ведомости 5-М (см. прил. А5).

7.2. Учет затрат прочей обычной деятельности

Кроме операционной деятельности, предприятия осуществляют также прочую обычную деятельность. Затраты прочей обычной деятельности включают:

- действия предприятия, которые приводят к изменениям в структуре собственного и заемного капитала, в результате которых возникают финансовые затраты;
- получение предприятием убытков от участия в капитале других предприятий;
- затраты, которые возникают во время обычной деятельности (кроме финансовых затрат), но не связанные непосредственно с производством или реализацией продукции, работ, услуг.

Учет финансовых затрат

К финансовым затратам относятся затраты на проценты (за пользование кредитами полученными, по облигациям выпущенным, по финансовой аренде и т.п.) и прочие затраты предприятия, связанные с привлечением заемного капитала.

На счете 95 “Финансовые затраты” ведется учет затрат финансовой деятельности предприятия.

Счет 95 “Финансовые затраты” имеет такие субсчета:

951 “Проценты за кредит”;

952 “Прочие финансовые затраты”.

По дебету счета отображается сумма признанных затрат, **по кредиту** — списание на счет 79 “Финансовые результаты”.

На субсчете 951 “Проценты за кредит” ведется учет затрат, связанных с начислением и уплатой процентов за пользование кредитами банков.

На субсчете 952 “Прочие финансовые затраты” ведется учет затрат, связанных с привлечением заемного капитала, в частности затрат, связанных с выпуском, содержанием и обращением собственных ценных бумаг; начислением процентов по договорам кредитования (кроме банковских кредитов), финансового лизинга и т.п.

Типовая корреспонденция счетов по учету финансовых затрат представлена в табл. 7.4.

Таблица 7.4

**Корреспонденция бухгалтерских счетов
по учету финансовых затрат**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Начислены проценты за пользование банковским кредитом	951 “Проценты за кредит”	684 “Расчеты по начисленным процентам”
2.	Уплачены банку проценты за пользование кредитом	684 “Расчеты по начисленным процентам”	31 “Счета в банках”
3.	Начислены проценты по векселю, который выдан поставщику	952 “Прочие финансовые затраты”	684 “Расчеты по начисленным процентам”

Продолжение табл. 7.4

1	2	3	4
4.	Отображены затраты, связанные с привлечением заемного капитала (затраты, связанные с выпуском, содержанием и обращением собственных ценных бумаг)	952 “Прочие финансовые затраты”	31 “Счета в банках”
5.	Отображена задолженность по процентам за пользование объектом, полученным в финансовую аренду	952 “Прочие финансовые затраты”	684 “Расчеты по начисленным процентам”
6.	Отображена премия по финансовой инвестиции	952 “Прочие финансовые затраты”	30 “Касса” 31 “Счета в банках”
7.	Списаны финансовые затраты на финансовые результаты	792 “Результат финансовых операций”	95 “Финансовые затраты”

Документальным подтверждением осуществления финансовых затрат выступают: договор на получение кредита в банке, выписка банка (см. зразок 3.18), которая удостоверяет уплату процентов.

Ежемесячное списание финансовых затрат на результаты финансовых операций осуществляется на основании справки (расчета), оформленной работниками бухгалтерии.

Обобщение данных по учету финансовых затрат осуществляется при журнально-ордерной форме учета в журнале-ордере № 5, а при упрощенной форме бухгалтерского учета — в разделе II Ведомости 5М (см. прил. А5).

Учет потерь от участия в капитале

Потери от участия в капитале являются убытками от инвестиций в ассоциированные, дочерние или совместные предприятия, которые учитываются по методу участия в капитале.

На счете 96 “Потери от участия в капитале” ведется учет потерь от уменьшения стоимости инвестиций, учет которых ведется по методу участия в капитале, которые возникают в процессе инвестиционной деятельности предприятия. Основные требования к учету инвестиций изложены в Положении (стандарте) бухгалтерского учета 12 “Финансовые инвестиции”.

Счет 96 “Потери от участия в капитале” имеет такие субсчета:
 961 “Потери от инвестиций в ассоциированные предприятия”;
 962 “Потери от совместной деятельности”;
 963 “Потери от инвестиций в дочерние предприятия”.

По дебету счета отображается сумма признанных потерь, по кредиту — списание на счет 79 “Финансовые результаты”.

На субсчете 961 “Потери от инвестиций в ассоциированные предприятия” ведется учет потерь, связанных с уменьшением доли инвестора в чистых активах объекта инвестирования, в частности, вследствие получения ассоциированными предприятиями убытков или уменьшения собственного капитала ассоциированных предприятий вследствие других событий (переоценка необоротных активов и инвестиций и т.п.).

На субсчете 962 “Потери от совместной деятельности” ведется учет потерь, связанных с уменьшением доли инвестора в чистых активах объекта инвестирования, в частности, вследствие получения совместными предприятиями убытков или уменьшения их собственного капитала вследствие других событий (переоценка необоротных активов и инвестиций и т.п.).

На субсчете 963 “Потери от инвестиций в дочерние предприятия” ведется учет потерь, связанных с уменьшением доли инвестора в чистых активах объекта инвестирования, в частности, вследствие получения дочерними предприятиями убытков или уменьшения их собственного капитала вследствие других событий (переоценка необоротных активов и инвестиций и т.п.).

Типовая корреспонденция счетов по учету потерь от участия в капитале других предприятий представлена в табл. 7.5.

Таблица 7.5

Корреспонденция бухгалтерских счетов по учету потерь от участия в капитале

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Отражены потери, связанные с уменьшением доли предприятия в чистых активах ассоциированных предприятий вследствие получения ими убытков или уменьшения собственного капитала ассоциированных предприятий (переоценки необоротных активов и инвестиций и т.п.)	961 “Потери от инвестиций в ассоциированные предприятия”	141 “Инвестиции связанным сторонам по методу учета участия в капитале”

Продолжение табл. 7.5

1	2	3	4
2.	Отображены потери, связанные с уменьшением доли предприятия в чистых активах совместных предприятий вследствие получения ими убытков или уменьшения собственного капитала совместных предприятий (переоценки необоротных активов и инвестиций и т.п.)	962 “Потери от совместной деятельности”	141 “Инвестиции связанным сторонам по методу учета участия в капитале”
3.	Отображены потери, связанные с уменьшением доли предприятия в чистых активах дочерних предприятий вследствие получения ими убытков или уменьшения собственного капитала дочерних предприятий (переоценки необоротных активов и инвестиций и т.п.)	963 “Потери от инвестиций в дочерние предприятия”	141 “Инвестиции связанным сторонам по методу учета участия в капитале”
4.	Списаны потери от участия в капитале на финансовые результаты	792 “Результат финансовых операций”	96 “Потери от участия в капитале”

Пример расчета потерь от участия в капитале представлен в табл. 7.6.

Таблица 7.6

Расчет потерь от участия в капитале

Название совместного, ассоциированного или дочернего предприятия	Доля в капитале (процент голосов) совместного, ассоциированного или дочернего предприятия, которое принадлежит предприятию	Сумма убытка совместного, ассоциированного или дочернего предприятия в отчетном периоде (тыс. грн)	Потери от участия в капитале (тис. грн)
1	2	3	4
Предприятие 1	30	15 000	4500*
Предприятие 2	25	9000	2250*
Всего	X	24 000	6750

* Но не больше балансовой стоимости финансовых инвестиций.

Отображение сумм определенных потерь от участия в капитале в данных бухгалтерского учета инвестора осуществляется на основании отчетности объекта инвестирования и осуществленных на его основании соответствующих расчетов инвестором, которые оформляются в виде бухгалтерских справок (расчетов).

Для обобщающего учета потерь от участия в капитале используют журнал-ордер № 4, а при упрощенной форме учета — раздел II Ведомости 5-М (см. прил. А5).

Учет прочих затрат

В состав прочих затрат включаются затраты, возникающие во время обычной деятельности (кроме финансовых затрат), но не связанные непосредственно с производством и/или реализацией продукции (товаров, работ, услуг). **К таким затратам относятся:**

- себестоимость реализованных финансовых инвестиций (балансовая стоимость и затраты, связанные с реализацией финансовых инвестиций);
- себестоимость реализованных необоротных активов (остаточная стоимость и затраты, связанные с реализацией необоротных активов);
- себестоимость реализованных имущественных комплексов;
- потери от неоперационных курсовых разниц;
- сумма уценки необоротных активов и финансовых инвестиций;
- затраты на ликвидацию необоротных активов (разборка, демонтаж и т.п.);
- остаточная стоимость ликвидированных (списанных) необоротных активов;
- прочие затраты обычной деятельности.

На счете 97 “Прочие затраты” ведется учет затрат, возникающих в процессе обычной деятельности (кроме финансовых затрат), но не связанных с производством или реализацией основной продукции (товаров) и услуг, а также затрат страховой деятельности.

По дебету субсчетов 971–977 отображается сумма признанных затрат, **по кредиту** — списание на счет 79 “Финансовые результаты”.

Счет 97 “Прочие затраты” имеет такие субсчета:

971 “Себестоимость реализованных финансовых инвестиций”;

972 “Себестоимость реализованных необоротных активов”;

973 “Себестоимость реализованных имущественных комплексов”;

974 “Потери от неоперационных курсовых разниц”;

975 “Уценка необоротных активов и финансовых инвестиций”;

976 “Списание необоротных активов”;

977 “Прочие затраты обычной деятельности”.

На субсчете 971 “Себестоимость реализованных финансовых инвестиций” отображается балансовая стоимость реализованных финансовых инвестиций (на дату их реализации) и прочие затраты, связанные с их реализацией.

На субсчете 972 “Себестоимость реализованных необоротных активов” отображается балансовая (остаточная) стоимость реализованных необоротных активов (на дату их реализации) и прочие затраты, связанные с их реализацией.

На субсчете 973 “Себестоимость реализованных имущественных комплексов” отображается балансовая (остаточная) стоимость реализованных имущественных комплексов (на дату их реализации) и прочие затраты, связанные с их реализацией.

На субсчете 974 “Потери от неоперационных курсовых разниц” отображаются потери по активам и обязательствам неоперационной деятельности предприятия от изменения курса гривны по отношению к иностранной валюте.

На субсчете 975 “Уценка необоротных активов и финансовых инвестиций” отображается сумма обесценивания (уценки) необоротных активов и финансовых инвестиций.

На субсчете 976 “Списание необоротных активов” отображается остаточная стоимость списанных необоротных активов и затраты, связанные с их ликвидацией (разборка, демонтаж).

На субсчете 977 “Прочие затраты обычной деятельности” отображаются прочие затраты обычной деятельности, которые не нашли отображения на других субсчетах счета 97 “Прочие затраты”.

Типовая корреспонденция счетов по учету прочих затрат представлена в табл. 7.7.

Таблица 7.7

Корреспонденция бухгалтерских счетов по учету прочих затрат

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Отображена стоимость реализованных финансовых инвестиций	971 “Себестоимость реализованных финансовых инвестиций”	14 “Долгосрочные финансовые инвестиции” 35 “Текущие финансовые инвестиции”
2.	Отображена остаточная стоимость реализованных необоротных активов	972 “Себестоимость реализованных необоротных активов”	10 “Основные средства” 11 “Прочие необоротные материальные активы” 12 “Нематериальные активы” 18 “Прочие необоротные активы”
3.	Отображена остаточная стоимость реализованных имущественных комплексов	973 “Себестоимость реализованных имущественных комплексов”	10 “Основные средства”
4.	Отображены потери по активам и обязательствам неоперационной деятельности предприятия от уменьшения курса гривны к иностранной валюте	974 “Потери от неоперационных курсовых разниц”	31 “Счета в банках” 34 “Краткосрочные векселя полученные” 68 “Расчеты по прочим операциям”
5.	Отображена сумма обесценивания (уценки) необоротных активов и финансовых инвестиций	975 “Уценка необоротных активов и финансовых инвестиций”	10 “Основные средства” 11 “Прочие необоротные материальные активы” 12 “Нематериальные активы” 18 “Другие необоротные активы” 14 “Долгосрочные финансовые инвестиции” 35 “Текущие финансовые инвестиции”

Продолжение табл. 7.7

1	2	3	4
6.	Отображена остаточная стоимость списанных необоротных активов и затрат, связанных с их ликвидацией	976 “Списание необоротных активов”	10 “Основные средства” 11 “Прочие необоротные материальные активы” 65 “Расчеты по страхованию” 66 “Расчеты по выплатам работникам”
7.	Списаны прочие затраты на финансовые результаты	793 “Результат прочей обычной деятельности”	97 “Прочие затраты”

Бухгалтерскими документами, которые являются основанием для определения размеров прочих затрат, выступают: выписка банка (см. образец 3.18), “Акт на списание основных средств” (см. образец 1.6), “Акт на списание автотранспортных средств”, акт об уценке товарно-материальных ценностей, “Товарно-транспортная накладная” (см. образец 2.4), “Наряд на сдельную работу” (см. образцы 5.2 и 5.3) и др.

Ежемесячное списание прочих затрат на финансовые результаты осуществляется с помощью расчета (справки), составленного работниками бухгалтерии.

Для обобщенного учета прочих затрат при журнально-ордерной форме учета используют журнал-ордер № 5, а при упрощенной форме учета — раздел II Ведомости 5-М (см. прил. А5).

7.3. Учет чрезвычайных затрат

В процессе хозяйственной деятельности субъекты хозяйствования могут иметь дело с чрезвычайными событиями (стихийные бедствия, техногенные катастрофы, аварии и т.п.).

Чрезвычайное событие представляет собой случайное и нехарактерное для деятельности конкретного предприятия событие, которое, в свою очередь, сопровождается нанесением вреда его собственности.

Вместе с тем отметим, что сумма причиненного вреда будет одновременно представлять собой, с одной стороны, чрезвычайные затраты для предприятия, которое испытало влияние непреодолимой силы, а с другой — как обычные затраты для страховой организации, которая будет непосредственно возмещать суммы причиненного вреда в соответствии с условиями заключенного договора страхования.

Под чрезвычайными затратами понимают:

- затраты, которые связаны с предупреждением чрезвычайных событий;
- затраты, которые осуществляются в процессе ликвидации и последствий чрезвычайных событий;
- невозмещенные убытки от чрезвычайных событий (как разница между суммой причиненного убытка вследствие действия непреодолимой силы и суммой надлежащего возмещения со стороны государственного бюджета или страховой организации).

Учет потерь и затрат, связанных с событиями или операциями, которые отличаются от обычной деятельности предприятия, и не ожидается что они будут повторяться периодически или в каждом отчетном периоде, осуществляется на счете 99 “Чрезвычайные затраты”.

По дебету счета отображается сумма признанных затрат, **по кредиту** — списание на счет 79 “Финансовые результаты”.

К затратам от чрезвычайных событий относятся как прямые потери от последствий этих событий, так и затраты на осуществление мероприятий, связанных с предотвращением и ликвидацией таких последствий (возмещение, оплата другим организациям, заработная плата работников, занятых на восстановительных работах, стоимость использованных сырья, а материалов и пр.).

Счет 99 “Чрезвычайные затраты” имеет такие субсчета:

991 “Потери от стихийного бедствия”;

992 “Потери от техногенных катастроф и аварий”;

993 “Прочие чрезвычайные затраты”.

На субсчете 991 “Потери от стихийного бедствия” ведется учет потерь от стихийного бедствия (наводнение, землетрясение, град и т.п.).

На субсчете 992 “Потери от техногенных катастроф и аварий” ведется учет потерь, понесенных предприятием в результате техногенных катастроф и аварий, которые произошли на самом предприятии или другом предприятии.

На субсчете 993 “Прочие чрезвычайные затраты” ведется учет потерь от прочих чрезвычайных событий.

Чрезвычайные затраты включаются в финансовую отчетность за вычетом суммы, на которую уменьшается налог на прибыль от обычной деятельности предприятия вследствие этих затрат. Пример расчета для включения в финансовую отчетность потерь от чрезвычайных событий представлен в табл. 7.8.

Таблица 7.8

Расчет суммы затрат от чрезвычайных событий для отображения в отчете о финансовых результатах*

Чрезвычайные затраты (тыс. грн)	Ставка налога на прибыль (%)	Уменьшение налога на прибыль вследствие убытков от чрезвычайных событий (тыс. грн) (гр.1 x гр.2/100)	Сумма чрезвычайных затрат в отчете о финансовых результатах (тыс. грн) (гр.1–гр.3)
1	2	3	4
21000	30	6300	14700

* В случае, если сумма прибыли от обычной деятельности не меньше убытков от чрезвычайных событий.

Типовая корреспонденция счетов по учету чрезвычайных затрат представлена в табл. 7.9.

Бухгалтерскими документами, которые удостоверяют потери от стихийного бедствия, а также затраты по предотвращению и ликвидации последствий чрезвычайного события выступают: “Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей” (см. образец 2.19), “Акт инвентаризации наличия денежных средств” (см. образец 3.7), “Акт на списание основных средств” (см. образец 1.6), “Акт на списание автотранспортных средств”, “Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов” (см. образец 2.15), “Акт на выбытие животных и птицы (забой, прирезка и падеж)”, “Акт приемки выполненных подрядных работ”, “Наряд на сдельную работу” (см. образцы 5.2 и 5.3) и пр.

Ежемесячное списание чрезвычайных затрат на финансовые результаты оформляется с помощью расчета (справки) бухгалтерии.

Таблица 7.9

**Корреспонденция бухгалтерских счетов по учету
чрезвычайных затрат**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Отображено списание имущества, стоимости строительных работ и денежных средств в результате стихийного бедствия	99 “Чрезвычайные затраты”	10 “Основные средства” 11 “Прочие необоротные материальные активы” 12 “Нематериальные активы” 15 “Капитальные инвестиции” 18 “Прочие необоротные активы” 20 “Производственные запасы” 21 “Животные на выращивании и откорме” 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” 25 “Полуфабрикаты” 26 “Готовая продукция” 28 “Товары” 30 “Касса”
2.	Отображены затраты, связанные с ликвидацией последствий чрезвычайного события	99 “Чрезвычайные затраты”	37 “Расчеты с разными дебиторами” 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” 65 “Расчеты по страхованию” 66 “Расчеты по выплатам работникам” 68 “Расчеты по прочим операциям”
3.	Списаны чрезвычайные затраты на финансовые результаты	794 “Результат чрезвычайных событий”	99 “Чрезвычайные затраты”

Для обобщенного учета чрезвычайных затрат при журнально-ордерной форме учета используют журнал-ордер № 5, а при упрощенной форме учета — раздел II Ведомости 5-М (см. прил. А5).

Раздел 8

Учет готовой продукции и товаров и их реализации

В разделе рассматриваются следующие вопросы:

- 8.1. Характеристика счетов по учету готовой продукции и товаров*
- 8.2. Отображение в учете операций, связанных с движением готовой продукции и товаров*

8.1. Характеристика счетов по учету готовой продукции и товаров

Для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции предприятия используют **счет 26 “Готовая продукция”**.

К готовой продукции относится продукция, обработка которой закончена и которая прошла испытание, прием, комплектацию в соответствии с условиями договоров с заказчиками и отвечает техническим условиям и стандартам. Готовая продукция зачисляется на баланс по первоначальной или нормативной стоимости.

По дебету счета 26 “Готовая продукция” отображается поступление готовой продукции из собственного производства.

При списании готовой продукции со счета 26 “Готовая продукция” сумма отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по учетным ценам, которая относится к этой продукции, определяется в проценте, вычисляемом как отношение отклонений на остаток готовой продукции на начало месяца, и отклонений по продукции, переданной на склад на протяжении месяца, к стоимости продукции по учетным ценам. Сумма отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, которая относится к реализованной продукции, отобража-

ется по кредиту счета 26 “Готовая продукция” и дебету соответствующих счетов.

Аналитический учет готовой продукции ведется по видам готовой продукции.

Для учета и обобщения информации о наличии и движении сельскохозяйственной продукции используется **счет 27 “Продукция сельскохозяйственного производства”**.

Продукция сельскохозяйственного производства текущего года учитывается по плановой себестоимости, которую в конце отчетного периода доводят до фактической себестоимости. Предприятия, которые не рассчитывают себестоимость продукции, например фермерские хозяйства, берут ее на учет по текущим (действующим на момент составления отчетности) ценами. Разница между фактической и плановой себестоимостью готовой продукции, которая оказывается в наличии в конце года, относится пропорционально на счет продукции и на другие счета, на которые эта продукция была списана на протяжении года.

По дебету счета 27 “Продукция сельскохозяйственного производства” отображается поступление сельскохозяйственной продукции, **по кредиту** — выбытие сельскохозяйственной продукции вследствие продажи, безвозмездной передачи и т.п.

На этом счете учитывают продукцию, полученную от собственных растениеводческих, животноводческих и промышленных подразделений предприятия, предназначенную для продажи на сторону и для другого непромышленного потребления (выдачи и продажи работникам, передачи в непромышленную сферу, например, в детские садики, столовые и т.п.); продукцию, предназначенную для потребления в животноводческих подразделениях как корма или для производства кормов в кормоцехах; продукцию, выращенную для откорма скота, например зеленую массу, корм, плоды и т.п., а также отходы, полученные при доведении товарной продукции и семян до надлежащих кондиций; семян и посадочного материала, включая саженцы, предназначенные для закладки и ремонта собственных насаждений.

Аналитический учет продукции сельскохозяйственного производства ведется по видам продукции.

На счете 28 “Товары” ведется учет движения товарно-материальных ценностей, которые поступили на предприятие для продажи. Этот счет используют в основном сбытовые,

торговые и заготовительные предприятия и организации, а также предприятия общественного питания.

На промышленных и других производственных предприятиях счет 28 “Товары” применяется для учета любых изделий, материалов, продуктов, которые специально приобретены для продажи, или тогда, когда стоимость материальных ценностей, которые приобретены для комплектования на промышленных предприятиях, не включается в себестоимость готовой продукции, производимой на этом предприятии, а подлежит возмещению покупателями отдельно.

Снабженческие, бытовые, торговые предприятия и организации на счете 28 “Товары” ведут учет также покупной тары и тары собственного производства, кроме инвентарной тары, которая служит для производственных или хозяйственных потребностей и учет которой ведется на счете 11 “Прочие необоротные материальные активы” или 20 “Производственные запасы”.

Счет 28 “Товары” имеет такие субсчета:

- 281 “Товары на складе”;
- 282 “Товары в торговле”;
- 283 “Товары на комиссии”;
- 284 “Тара под товарами”;
- 285 “Торговая наценка”.

На субсчетах 281-284 по дебету отображается увеличение товаров и их стоимости, по кредиту - уменьшение.

На субсчете 281 “Товары на складе” ведется учет движения и наличия товарных запасов, которые находятся на оптовых и распределительных базах, складах, овощехранилищах, морозильниках и т.п.

На субсчете 282 “Товары в торговле” ведется учет движения и наличия товаров, которые находятся на предприятиях розничной торговли (в магазинах, киосках, буфетах предприятий общественного питания и т.п.).

На субсчете 283 “Товары на комиссии” ведется учет товаров, переданных на комиссию по договорам комиссии и другими гражданско-правовыми договорами, которые не предусматривают переход права собственности на этот товар до оплаты их стоимости. Аналитический учет ведется по видам товаров и предприятиями (лицами)-комиссионерами.

На субсчете 284 “Тара под товарами” ведется учет наличия и движения тары под товарами и пустой тары. Торговые предприятия могут вести учет тары по средним учетным ценам,

устанавливаемым руководством предприятия по видам (группам) тары и ценам на тару. Разница между ценами приобретения и средними учетными ценами на тару относится на субсчет 285 “Торговая наценка”.

На субсчете 285 “Торговая наценка” торговые, снабженческие и сбытовые предприятия при ведении учета товаров по продажным ценам отображают торговые наценки на товары, то есть разницу между покупной и продажной (розничной) стоимостью товаров. По кредиту субсчета 285 отображается увеличение суммы торговых наценок, по дебету — уменьшение (списание). Списание по расчетам суммы торговой наценки на реализованные товары отображается по дебету субсчета 285 и кредиту субсчетов 281 и 282. В отчетность включается свернутое за всеми субсчетами сальдо счета 28.

8.2. Отображение в учете операций, связанных с движением готовой продукции и товаров

Готовая продукция и товары могут поступать на предприятие в результате:

- работы подразделений основного и вспомогательного производств, которые производят готовую продукцию;
- взаимодействия с предприятиями-поставщиками при закупке товаров с целью их дальнейшей перепродажи;
- оприходования излишков готовой продукции и товаров по результатам проведенных инвентаризаций и т.п.

Готовая продукция и товары могут уменьшаться по своим объемам, в частности:

- вследствие перевода их из одной учетной группы в другую и списания их на затраты производства в качестве производственных запасов;
- в результате реализации как юридическим так и физическим лицам;
- по результатам проведенных инвентаризаций и выявленных недостатков готовой продукции и товаров и т.п.

Что касается документального оформления наличия и движения готовой продукции и товаров, то следует отметить, что он есть аналогичен учету наличия и движения производственных запасов.

Так, при поступлении произведенной продукции из подразделений основного и вспомогательного производств на склад предприятия оформляется **“Приходный ордер”** (см. образец 2.6). Указанный документ составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр с подписью представителя цеха, который сдает на склад продукцию, останется у кладовщика, а второй с подписью кладовщика — у представителя цеха. С помощью этого достигается контроль и взаимопроверка отчетных данных как по складу, так и по производственному подразделению.

Поступление на склад предприятия товаров, приобретенных с целью дальнейшей продажи, осуществляется при помощи документов: **“Товарно-транспортная накладная”** (см. образец 2.4) или **“Приходный ордер”** (см. образец 2.6).

Для оплаты реализованных предприятием готовой продукции или товаров в адрес покупателя выставляется **“Счет-фактура”** (см. образец 2.1).

Отгрузка со склада предприятия — продавца реализованной продукции или товаров осуществляется на основании документа **“Товарно-транспортная накладная”** (см. образец 2.4); передача продукции и товаров со склада в торговое помещение (для розничной торговли) осуществляется посредством использования документа **“Накладная-требование на отпуск (внутреннее перемещение) материалов”** (см. образец 2.7).

При оформлении расходных документов на вывоз со склада предприятия реализованной продукции самовывозом необходимо обязательно убедиться в том, является ли получатель действительно представителем предприятия-покупателя. С этой целью осуществляется проверка выданной ему **Доверенности** (см. образец 2.2) на получение ценностей с указанием срока ее действия; адреса предприятия-покупателя; количества продукции, которое необходимо получить; паспортные данные, а также идентичность подписи лица, заверенного подписями руководителя, главного бухгалтера и печатью предприятия-покупателя.

Поступление и выбытие со склада готовой продукции и товаров находит свое отображение в **“Карточках складского учета материалов”** (см. образец 2.9).

По результатам изменений, которые имели место с готовой продукцией и товарами на складе на протяжении месяца, в бухгалтерию предприятия подается **“Отчет о движении матери-**

альных ценностей", по данным которого бухгалтером вносятся соответствующие изменения в **"Оборотную ведомость по товарно-материальным счетам"**. Типовые формы указанных документов представлены в образцах 2.11 и 2.12.

Обобщенная информация по операциям, связанным с движением готовой продукции и товаров на основании отчетов производственных подразделений и отчетов о движении материальных ценностей со склада, находит свое отображение при журнально-ордерной форме учета в журналах-ордерах № 3, № 5, № 6, а при условии использования упрощенной формы бухгалтерского учета — в Ведомостях 2-М, 3-М (раздел I), 5-М (раздел II) (см. прил. А).

Корреспонденции бухгалтерских счетов, которые отображают поступление на предприятие готовой продукции и товаров, представлены в табл. 8.1.

Для обобщения информации о себестоимости реализованной готовой продукции, товаров, выполненных работ, предоставленных услуг предназначен **счет 90 "Себестоимость реализации"**.

По дебету счета 90 "Себестоимость реализации" отображается производственная себестоимость реализованной готовой продукции, работ, услуг; фактическая себестоимость реализованных товаров (без торговых наценок), **по кредиту** — списание в порядке закрытия дебетовых оборотов на счет 79 "Финансовые результаты".

Административные затраты, затраты на сбыт и прочие операционные затраты не включаются в состав производственной себестоимости готовой и реализованной продукции, и поэтому информация о таких затратах обобщается на счетах учета затрат отчетного периода — 92 "Административные затраты", 93 "Затраты на сбыт", 94 "Прочие затраты операционной деятельности".

Счет 90 "Себестоимость реализации" имеет такие субсчета:

901 "Себестоимость реализованной готовой продукции";

902 "Себестоимость реализованных товаров";

903 "Себестоимость реализованных работ и услуг";

904 "Страховые выплаты".

На субсчете 901 "Себестоимость реализованной готовой продукции" ведется учет производственной себестоимости реализованной готовой продукции.

Таблица 8.1

Корреспонденция бухгалтерских счетов по поступлению на предприятие готовой продукции и товаров

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Оприходована из основного производства на склад готовая продукция	26 "Готовая продукция" 27 "Продукция сельскохозяйственного производства"	23 "Производство"
2.	Переведена готовая продукция и товары из одной номенклатурной группы в другую вследствие ошибочного зачисления в прошлом	26 "Готовая продукция" 27 "Продукция сельскохозяйственного производства" 28 "Товары"	26 "Готовая продукция" 27 "Продукция сельскохозяйственного производства" 28 "Товары"
3.	Оприходованы на склад товары, которые были приобретены подготовительными лицами	28 "Товары"	372 "Расчеты с подготовительными лицами"
4.	Отобрана сумма дооценки готовой продукции и товаров	26 "Готовая продукция" 27 "Продукция сельскохозяйственного производства" 28 "Товары"	423 "Дооценка активов"
5.	Оприходованы товары как взнос в уставной капитал	28 "Товары"	46 "Неоплаченный капитал" 40 "Уставной капитал"
6.	Отображены поступления товаров от поставщиков и прочих кредиторов	28 "Товары"	63 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" 68 "Расчеты по прочим операциям"
7.	Отображена сумма НДС (налоговый кредит) по операции 6.	64 "Расчеты по налогам и платежам"	63 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" 68 "Расчеты по прочим операциям"

Продолжение табл. 8.1

1	2	3	4
8.	Полученные пени, штрафы, неустойки от других предприятий в виде готовой продукции и товаров	26 “Готовая продукция” 28 “Товары”	715 “Полученные штрафы, пени, неустойки”
9.	Оприходованы излишки готовой продукции и товаров, которые были выявлены в результате инвентаризации	26 “Готовая продукция” 27 “Продукция сельскохозяйственного производства” 28 “Товары”	719 “Прочие доходы от операционной деятельности”
10.	Получены дивиденды от других предприятий в виде товаров	28 “Товары”	731 “Дивиденды полученные”
11.	Отображен доход от бесплатно полученных товаров	28 “Товары”	745 “Доходы от бесплатно полученных активов”

На субсчете 902 “Себестоимость реализованных товаров” отображается себестоимость реализованных товаров, которая определяется Положением (стандартом) бухгалтерского учета 9 “Запасы”.

На субсчете 903 “Себестоимость реализованных работ и услуг” ведется учет себестоимости реализованных за отчетный период работ и услуг.

Заметим, что по дебету субсчета 902 “Себестоимость реализованных товаров” указывается не только себестоимость реализованных товаров, но и сумма транспортно-заготовительных затрат, связанных с их закупкой, которая подлежит списанию по результатам объемов реализации в конкретном месяце.

Пример распределения транспортно-заготовительных расходов на предприятиях розничной торговли, которые применяют оценку товаров по ценам продажи, и отдельный субсчет учета транспортно-заготовительных затрат представлен в табл. 8.2.

Таблица 8.2

**Распределение транспортно-заготовительных расходов на
предприятиях розничной торговли**

Содержание	Субсчет 282 “Товары в торговле”, тыс. грн	Субсчет 289 “Транспортно-заготовительные расходы”, тыс. грн	Субсчет 285 “Торговая наценка”, тыс. грн	Продажная стоимость (гр. 2 + гр. 3), тыс. грн
1	2	3	4	5
1. Остаток на начало месяца	144	37	94	181
2. Поступило за месяц	520	68	185	588
3. Выбыло за месяц	406	64	171	470
4. Остаток на конец месяца (ряд.1 + ряд.2 – ряд.3)	258	41	108	299

** Уменьшение остатка на субсчете 282 “Товары в торговле” состоялось на сумму 406 тыс. грн (171+235) вследствие списания торговой наценки в корреспонденции с субсчетом 285 “Торговая наценка” на сумму 171 тыс. грн и покупной стоимости товаров в корреспонденции с субсчетом 902 “Себестоимость реализованных товаров” на сумму 235 тыс. грн.

Сумма торговой наценки, которая относится к реализованным товарам (дебет субсчета 282 “Товары в торговле”, кредит субсчета 285 “Торговая наценка” сторно), составляет:

$$\frac{94+185}{181+588} \times 470 = 171.$$

Сумма транспортно-заготовительных расходов, которая относится к реализованным товарам (отображается по дебету субсчета 902 “Себестоимость реализованных товаров” и кредитом субсчета 289 “Транспортно-заготовительные расходы”), составляет:

$$\frac{37 + 68}{181 + 588} \times 470 = 64.$$

Себестоимость реализованных товаров (дебет субсчета 902 “Себестоимость реализованных товаров”, кредит субсчета 282 “Товары в торговле”) составляет:

$$470 - 171 - 64 = 235.$$

Счет 90 “Себестоимость реализации” корреспондирует

по дебету с кредитом счетов:

- 21 “Животные на выращивании и откорме”
- 23 “Производство”
- 26 “Готовая продукция”
- 27 “Продукция сельскохозяйственного производства”
- 28 “Товары”
- 91 “Общепроизводственные затраты”

по кредиту с дебетом счетов:

- 79 “Финансовые результаты”

Корреспонденция бухгалтерских счетов при продаже или прочем выбытии готовой продукции и товаров представлена в табл. 8.3.

Таблица 8.3

Корреспонденция бухгалтерских счетов при реализации и прочем выбытии готовой продукции и товаров

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Учет реализации готовой продукции и товаров			
1.	Списана балансовая стоимость готовой продукции, которая реализуется	901 “Себестоимость реализованной готовой продукции”	26 “Готовая продукция” 27 “Продукция сельскохозяйственного производства”
2.	Списана себестоимость товаров, которые реализуются	902 “Себестоимость реализованных товаров”	281 “Товары на складе” 282 “Товары в торговле”

Продолжение табл. 8.3

1	2	3	4
3.	Отображено уменьшение (списание) суммы торговых наценок на реализованные товары	285 “Торговая наценка”	281 “Товары на складе” 282 “Товары в торговле”
4.	Списана себестоимость реализованной готовой продукции и товаров на финансовые результаты	791 “Результат операционной деятельности”	90 “Себестоимость реализации”
5.	Начислена покупателям задолженность по оплате за отгруженный товар	36 “Расчеты с покупателями и заказчиками”	70 “Доходы от реализации”
6.	Внесены покупателями подлежащие к оплате суммы в кассу или на расчетный счет продавца в банке	30 “Касса” 31 “Счета в банках”	36 “Расчеты с покупателями и заказчиками”
7.	Отображено получение векселя от покупателя в счет обеспечения оплаты за отгруженный ему товар в будущем	162 “Долгосрочные векселя полученные” 34 “Краткосрочные векселя полученные”	36 “Расчеты с покупателями и заказчиками”
8.	Внесены продавцу подлежащие к оплате суммы в кассу или на расчетный счет в банке в счет погашения прежде полученного векселя	30 “Касса” 31 “Счета в банках”	162 “Долгосрочные векселя полученные” 34 “Краткосрочные векселя полученные”
9.	Отображена сумма налогового обязательства, которое возникло по результатам проведенной реализации (при условии, что продавец является плательщиком НДС)	70 “Доходы от реализации”	64 “Расчеты по налогам и платежам”
10.	Отнесена сумма дохода от реализации за вычетом НДС на финансовые результаты	70 “Доходы от реализации”	791 “Результат операционной деятельности”

Продолжение табл. 8.3

1	2	3	4
11.	Отображено получение прибыли по результатам реализации готовой продукции и товаров	79 “Финансовые результаты”	44 “Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)”
12.	Отображено получение убытка по результатам реализации готовой продукции и товаров	44 “Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)”	79 “Финансовые результаты”
Прочее выбытие готовой продукции и товаров			
13.	Отображена стоимость товаров, направленных на осуществление капитальных инвестиций с целью создания основных средств и нематериальных активов	15 “Капитальные инвестиции”	28 “Товары”
14.	Списаны на затраты производства готовая продукция и товары	23 “Производство”	26 “Готовая продукция” 27 “Продукция сельскохозяйственного производства” 28 “Товары”
15.	Отображена сумма уценки готовой продукции и товаров	946 “Потери от обесценивания запасов”	26 “Готовая продукция” 27 “Продукция сельскохозяйственного производства” 28 “Товары”
16.	Отображена сумма недостачи готовой продукции или товаров, которая подлежит урегулированию	974 “Недостачи и потери от порчи ценностей”	26 “Готовая продукция” 27 “Продукция сельскохозяйственного производства” 28 “Товары”
17.	Отображена стоимость испорченных готовой продукции и товаров вследствие стихийного бедствия или техногенных катастроф и аварий	991 “Потери от стихийного бедствия” 992 “Потери от техногенных катастроф и аварий”	26 “Готовая продукция” 27 “Продукция сельскохозяйственного производства” 28 “Товары”
18.	Списана стоимость готовой продукции и товаров на осуществление мероприятий, которые связаны с предотвращением и ликвидацией последствий стихийного бедствия	993 “Прочие чрезвычайные затраты”	26 “Готовая продукция” 27 “Продукция сельскохозяйственного производства” 28 “Товары”

Раздел 9

Учет доходов и результатов деятельности

В разделе рассматриваются следующие вопросы:

- 9.1. Признание и классификация доходов*
- 9.2. Организация учета доходов*
- 9.3. Учет финансовых результатов*

9.1. Признание и классификация доходов

Нормативным документом, который определяет методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о доходах предприятия и ее раскрытие в финансовой отчетности, является Положение (стандарт) бухгалтерского учета 15 “Доход”, утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 29.11.1999 г. № 290.

Нормы этого Положения (стандарта) применяются предприятиями, организациями и другими юридическими лицами (далее – предприятия) независимо от форм собственности (кроме бюджетных учреждений).

Доход определяется во время увеличения актива или уменьшения обязательств, что предопределяет возрастание собственного капитала (за исключением возрастания капитала за счет взносов участников предприятия), при условии, что оценка дохода может быть достоверно определена.

Критерии признания дохода, которые представлены в Положении (стандарте) 15, применяются отдельно к каждой операции. Тем не менее эти критерии следует применять к отдельным элементам одной операции или к двум и больше операциям вместе, если это вытекает из сущности такой хозяйственной операции (операций).

Не признаются доходами такие поступления от других лиц:

1. Сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, других налогов и обязательных платежей, которые подлежат перечислению в бюджет и внебюджетные фонды.

2. Сумма поступлений по договору комиссии, агентским и другим аналогичным договором в пользу комитента, принципала и т.п.
3. Сумма предоплаты за продукцию (товары, работы, услуги).
4. Сумма аванса в счет оплаты за продукцию (товары, работы, услуги).
5. Сумма задатка под залог или в погашение займа, если это предусмотрено соответствующим договором.
6. Поступления, которые принадлежат другим лицам.
7. Поступления от первичного размещения ценных бумаг.

Признанные доходы классифицируются в бухгалтерском учете по таким группам:

- а) доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг);
- б) прочие операционные доходы;
- в) финансовые доходы;
- г) прочие доходы;
- д) чрезвычайные доходы.

Состав доходов, которые относятся к соответствующей группе, установлен Положением (стандартом) бухгалтерского учета 3 “Отчет о финансовых результатах”;

Доход (выручка) от реализации продукции (товаров, других активов) признается в случае наличия всех приведенных ниже условий:

- покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на продукцию (товар, другой актив);
- предприятие не осуществляет в дальнейшем управление и контроль за реализованной продукцией (товарами, другими активами);
- сумма дохода (выручка) может быть достоверно определена;
- существует уверенность, что в результате операции состоится увеличение экономических выгод предприятия, а затраты, связанные с этой операцией, могут быть достоверно определены.

Доход не признается, если осуществляется обмен продукцией (товарами, роботами, услугами и другими активами), которые являются схожими по назначению и имеют одинаковую справедливую стоимость.

Доход, связанный с предоставлением услуг, признается, исходя из степени завершенности операции по предоставлению услуг на дату баланса, если может быть достоверно оценен результат этой операции.

Результат операции по предоставлению услуг может быть достоверно оценен при наличии всех приведенных ниже условий:

- возможности достоверной оценки дохода;
- вероятности поступления экономических выгод от предоставления услуг;
- возможности достоверной оценки степени завершенности предоставления услуг на дату баланса;
- возможности достоверной оценки затрат, осуществленных для предоставления услуг и необходимых для их завершения.

Оценка степени завершенности операции по предоставлению услуг производится:

- изучением выполненной работы;
- определением удельного веса объема услуг, предоставленных на определенную дату, в общем объеме услуг, которые должны быть предоставлены;
- определением удельного веса затрат, которые осуществляет предприятие в связи с предоставлением услуг, в общей ожидаемой сумме таких затрат.

Сумма затрат, осуществленных на определенную дату, включает только те затраты, которые отображают объем предоставленных услуг на эту самую дату.

Если услуги состоят в выполнении неопределенного количества действий (операций) за определенный период времени, то доход определяется путем равномерного его начисления за этот период (кроме случаев, когда другой метод лучше определяет степень завершенности предоставления услуг).

Если доход (выручка) от предоставления услуг не может быть достоверно определен, то он отображается в бухгалтерском учете в размере определенных затрат, которые подлежат возмещению.

Если доход (выручка) от предоставления услуг не может быть достоверно оценен и не существует вероятности возмещения понесенных затрат, то доход не признается, а осуществленные затраты признаются затратами отчетного периода. Если в дальнейшем сумма дохода будет достоверно оценена, то доход признается по этой оценке.

Определенный доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) не корректируется на величину связанной с ним сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности. Сумма такой задолженности признается затратами предприятия в соответствии с Положением (стандартом) бухгалтерского учета 10 “Дебиторская задолженность”. Доходом является сумма обязательств, которые не подлежат погашению.

Целевое финансирование не признается доходом до тех пор, пока не существует подтверждения того, что оно будет получено и предприятие выполнит условия относительно такого финансирования.

Полученное целевое финансирование признается доходом на протяжении тех периодов, в которых имели место затраты, связанные с выполнением условий целевого финансирования.

Целевое финансирование капитальных инвестиций признается доходом на протяжении периода полезного использования соответствующих объектов инвестирования (основных средств, нематериальных активов и т.п.) пропорционально сумме начисленной амортизации этих объектов.

Целевое финансирование, полученное в качестве компенсации затрат (или убытков), которые имели место на предприятии, или с целью немедленной финансовой поддержки предприятия без будущих связанных с этим затрат, признается доходом того периода, в котором образовалась дебиторская задолженность, связанная с этим финансированием.

Доход, который возникает в результате использования активов предприятия другими сторонами, признается в виде процентов, роялти и дивидендов, если:

- возможно поступление экономических выгод, связанных с такой операцией;
- доход может быть достоверно оценен.

Такой доход должен признаваться в таком порядке:

- проценты признаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, исходя из базы их начисления и срока пользования соответствующими активами;
- роялти признаются по принципу начисления в соответствии с экономическим содержанием соответствующего соглашения;
- дивиденды признаются в периоде принятия решения об их выплате.

Доход отображается в бухгалтерском учете в сумме справедливой стоимости активов, которые получены или подлежат получению.

В случае отсрочки платежа, вследствие чего возникает разница между справедливой стоимостью и номинальной суммой денежных средств или их эквивалентов, которые подлежат получению за продукцию (товары, работы, услуги и прочие активы), такая разница признается доходом в виде процентов.

Сумма дохода по бартерному контракту определяется по справедливой стоимости активов, работ, услуг, которые получены или подлежат получению предприятием, уменьшенной или увеличенной соответственно на сумму переданных или полученных денежных средств и их эквивалентов.

Если справедливую стоимость активов, работ, услуг, которые получены или подлежат получению по бартерному контракту, достоверно определить невозможно, то доход определяется по справедливой стоимости активов, работ, услуг (кроме денежных средств и их эквивалентов), переданных по этому бартерному контракту.

9.2. Организация учета доходов

Для обобщения информации о доходах от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности предприятия предназначены счета класса 7 “Доходы и результаты деятельности”.

На счетах этого класса, кроме счета 76 “Страховые платежи”, на протяжении отчетного года **по кредиту** отображается сумма общего дохода вместе с суммой косвенных налогов, сборов (обязательных платежей), которые включены в цену продажи, **по дебету** — ежемесячное отображение надлежащей суммы непрямых налогов, сборов (обязательных платежей), ежегодное или ежемесячное отнесение суммы чистого дохода на счет 79 “Финансовые результаты”.

Для учета доходов планом счетов предусмотрено применение следующих бухгалтерских счетов:

- 70 “Доходы от реализации”;
- 71 “Прочий операционный доход”;
- 72 “Доходы от участия в капитале”;
- 73 “Прочие финансовые доходы”;

- 74 “Прочие доходы”;
- 75 “Чрезвычайные доходы”;
- 76 “Страховые платежи”.

Учет доходов от реализации

Для обобщения информации о доходах от реализации готовой продукции, товаров, работ и услуг, доходов от страховой деятельности, о доходах от игрового бизнеса, от проведения лоттерей, а также о сумме скидок, предоставленных покупателям, и о прочих вычитаниях из дохода предназначен счет 70 “Доходы от реализации”.

Счет 70 “Доходы от реализации” имеет такие субсчета:

- 701 “Доход от реализации готовой продукции”;
- 702 “Доход от реализации товаров”;
- 703 “Доход от реализации работ и услуг”;
- 704 “Вычитания из дохода”;
- 705 “Перестрахование”.

По кредиту субсчетов 701-703 отображается увеличение (получение) дохода, **по дебету** — надлежащая сумма непрямых налогов (акцизного сбора, налога на добавленную стоимость и других, предусмотренных законодательством); результат операций перестрахования (в корреспонденции с субсчетом 705 “Перестрахование”); результат изменения резервов незаработанных премий (в страховых организациях); и списание в порядке закрытия на счет 79 “Финансовые результаты”.

На субсчете 701 “Доход от реализации готовой продукции” обобщается информация о доходах от реализации готовой продукции.

На субсчете 702 “Доход от реализации товаров” обобщают информацию о доходах от реализации товаров.

На субсчете 703 “Доход от реализации работ и услуг” обобщают информацию о доходах от реализации работ и услуг.

Аналитический учет доходов от реализации ведется по видам (группам) продукции, товаров, работ, услуг, регионам сбыта и/или другим направлениям, определенным предприятием.

На субсчете 704 “Вычитание из дохода” по дебету отображаются суммы поступлений по договорам комиссий, агентским и другим аналогичным договорам в пользу комитентов, принципалов, сумма предоставленных после даты реализации скидок покупателям, стоимость возвращенной покупателем продукции

и товаров и прочие суммы, которые подлежат вычитанию из дохода. По кредиту субсчета 704 отображается списание дебетовых оборотов на счет 79 “Финансовые результаты”.

На субсчете 705 “Перестрахование” предприятия, которые являются страховщиками, согласно Закону Украины “О страховании”, обобщают информацию о долях страховых платежей (страховых взносов, страховых премий) по договорам перестрахования. По дебету субсчета 705 отображаются суммы долей страховых платежей (страховых взносов, страховых премий), которые принадлежат перестраховщикам по договорам перестрахования, по кредиту – доли страховых платежей (страховых взносов, страховых премий), которые возвращаются перестраховщиками в случае досрочного прекращения договора перестрахования. Ежемесячно сальдо субсчета 705 списывается (закрывается) в корреспонденции с субсчетом 703 “Доход от реализации работ и услуг”.

Типовая корреспонденция счетов по учету доходов от реализации представлена в табл. 9.1.

Таблица 9.1

**Корреспонденции бухгалтерских счетов по учету
доходов от реализации**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Получена выручка от реализации готовой продукции, товаров, работ и услуг потребителям	30 “Касса” 31 “Счета в банках”	701 “Доход от реализации готовой продукции” 702 “Доход от реализации товаров” 703 “Доход от реализации работ и услуг”
2.	Выставлен счет покупателю за отгруженную в его адрес готовую продукцию, товар, а также выполненные работы и услуги	36 “Расчеты с покупателями и заказчиками” 37 “Расчеты с разными дебиторами” 68 “Расчеты по прочим операциям”	701 “Доход от реализации готовой продукции” 702 “Доход от реализации товаров” 703 “Доход от реализации работ и услуг”
3.	Отображены доходы в виде страховых платежей от страхователя	76 “Страховые платежи”	703 “Доход от реализации работ и услуг”

Продолжение табл. 9.1

1	2	3	4
4.	Отображен налог на добавленную стоимость из суммы выручки от реализации (при условии, если предприятие является плательщиком данного налога)	701 “Доход от реализации готовой продукции” 702 “Доход от реализации товаров” 703 “Доход от реализации работ и услуг”	64 “Расчеты по налогам и платежам”
5.	Списаны доходы от реализации за вычитанием налога на добавленную стоимость	70 “Доходы от реализации”	791 “Финансовые результаты от операционной деятельности”
6.	Отображена сумма предоставленных после даты реализации скидок покупателям, стоимость возвращенных покупателем продукции, товаров и прочие суммы, которые подлежат вычитанию из дохода	791 “Финансовые результаты от операционной деятельности”	704 “Вычитания из дохода”

Бухгалтерскими документами по учету доходов от реализации выступают: “Приходный кассовый ордер” (см. образец 3.2), выписка банка (см. образец 3.18), “Счет-фактура” (см. образец 2.1), “Товарно-транспортная накладная” (см. образец 2.4), “Накладная-требование на отпуск (внутреннее перемещение) материалов” (см. образец 2.7) и др.

Отнесение дохода от реализации на финансовые результаты от операционной деятельности осуществляется на основании расчета (справки), оформленного работниками бухгалтерии.

Обобщение данных по счету 70 “Доходы от реализации” осуществляется при журнально-ордерной форме учета в журнале-ордере № 6, а при упрощенной форме бухгалтерского учета — в разделе III Ведомости 5-М (см. прил. А5).

Учет прочих операционных доходов

Обобщение информации о прочих доходах от операционной деятельности предприятия в отчетном периоде, кроме дохода (выручки) от реализации продукции (товаров, работ, услуг), ведется **на счете 71 “Прочий операционный доход”**.

По кредиту счета 71 “Прочий операционный доход” отображается увеличения (получение) дохода, **по дебету** — суммы непрямых налогов (налога на добавленную стоимость, акцизного сбора и других сборов (обязательных платежей)) и списание в порядке закрытия на счет 79 “Финансовые результаты”.

Счет 71 “Прочий операционный доход” имеет такие субсчета:

- 711 “Доход от реализации иностранной валюты”;
- 712 “Доход от реализации прочих оборотных активов”;
- 713 “Доход от операционной аренды активов”;
- 714 “Доход от операционной курсовой разницы”;
- 715 “Полученные штрафы, пени, неустойки”;
- 716 “Возмещение ранее списанных активов”;
- 717 “Доход от списания кредиторской задолженности”;
- 718 “Доход от бесплатно полученных оборотных активов”;
- 719 “Прочие доходы от операционной деятельности”.

На субсчете 711 “Доход от реализации иностранной валюты” обобщается информация о доходах от реализации иностранной валюты.

На субсчете 712 “Доход от реализации прочих оборотных активов” обобщается информация о доходах от реализации оборотных активов (производственных запасов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов и т.п.).

На субсчете 713 “Доход от операционной аренды активов” обобщается информация о доходах от аренды (кроме финансовой) имущества, если эта деятельность не является предметом (целью) создания предприятия.

На субсчете 714 “Доход от операционной курсовой разницы” обобщается информация о доходах от курсовых различий по активам и обязательствам предприятия, связанным с операционной деятельностью предприятия.

На субсчете 715 “Полученные штрафы, пени, неустойки” обобщается информация о штрафах, пене, неустойке и прочих санкциях за нарушение хозяйственных договоров, признанных должником или относительно которых получены решения суда, арбитражного суда об их взыскании, а также о суммах по возмещению понесенных убытков.

На субсчете 716 “Возмещение ранее списанных активов” обобщается информация о суммах возмещения предприятию стоимости ранее списанных активов.

На субсчете 717 “Доход от списания кредиторской задолженности” обобщается информация о доходах от списания кре-

диторской задолженности, которая возникла в ходе операционного цикла, по окончании срока исковой давности.

На субсчете 718 “Доход от бесплатно полученных оборотных активов” обобщается информация о доходах от бесплатно полученных оборотных активов (кроме финансовых инвестиций) и доходах от целевого финансирования, связанного с операционной деятельностью.

На субсчете 719 “Прочие доходы от операционной деятельности” обобщается информация о прочих доходах от операционной деятельности, которые не нашли своего отображения на других субсчетах счета 71 “Прочий операционный доход”, в частности, о доходах от операций с тарой, от инвентаризации, деятельности жилищно-коммунальных и обслуживающих хозяйств, детских дошкольных учреждений, домов отдыха, санаториев и других учреждений оздоровительного и культурного назначения предприятия. Предприятия, которые являются страховщиками в соответствии с Законом Украины “О страховании”, на этом субсчете обобщают информацию о других доходах от страховой деятельности, в частности, комиссионного вознаграждения за перестрахование, доли от страховых сумм и страховых возмещений, подлежащие к уплате страховщиками, возвращенные суммы из централизованных страховых резервных фондов, возвращенные суммы страховых резервов, других нежелезнодорожных резервов незаработанных премий.

Типовая корреспонденция счетов по учету прочих операционных доходов представлена в табл. 9.2.

Бухгалтерскими документами по учету прочих операционных доходов являются: “Приходный кассовый ордер” (см. образец 3.2), выписка банка (см. образец 3.18), “Счет-фактура” (см. образец 2.1), “Товарно-транспортная накладная” (см. образец 2.4), “Накладная-требование на отпуск (внутреннее перемещение) материалов” (см. образец 2.7), договор аренды, “Акт приема-передачи (внутреннего перемещения) основных средств” (см. образец 1.1), контракты и договора, документально оформленные решения судебных органов, “Книга учета расчетов с депонентами” (см. образец 5.5), “Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей” (см. образец 2.19) и пр.

Отнесение прочих операционных доходов на финансовый результат от операционной деятельности осуществляется на основании расчета (справки), оформленной работником бухгалтерии.

Таблица 9.2

**Корреспонденция бухгалтерских счетов по учету прочих
операционных доходов**

№ п/п	Содержание хозяйст- венной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Отображен доход от реализации иностранной валюты	31 "Счета в банках"	711 "Доход от реализации иностранной валюты"
2.	Отображены доходы от реализации оборотных активов (производственных запасов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов и т.п.)	30 "Касса" 31 "Счета в банках" 34 "Краткосрочные векселя полученные" 36 "Расчеты с покупателями и заказчиками" 37 "Расчеты с разными дебиторами"	712 "Доход от реализации прочих оборотных активов"
3.	Отображены доходы от операционной аренды активов	30 "Касса" 31 "Счета в банках" 37 "Расчеты с разными дебиторами"	713 "Доход от операционной аренды активов"
4.	Отображен доход от операционной курсовой разницы	30 "Касса" 31 "Счета в банках" 36 "Расчеты с покупателями и заказчиками" 37 "Расчеты с разными дебиторами"	714 "Доход от операционной курсовой разницы"
5.	Отображены штрафы, пени, неустойки, которые признаны должником предприятия или относительно которых получены положительные решения суда	36 "Расчеты с покупателями и заказчиками" 37 "Расчеты с разными дебиторами" 68 "Расчеты по прочим операциям"	715 "Полученные штрафы, пени, неустойки"
6.	Отображена сумма возмещения предприятию стоимости ранее списанных активов	10 "Основные средства" 11 "Прочие необоротные материальные активы" 12 "Нематериальные активы"	716 "Возмещение ранее списанных активов"

Продолжение табл. 9.2

1	2	3	4
		20 “Производственные запасы” 21 “Животные на выращивании и откорме” 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” 25 “Полуфабрикаты” 28 “Товары” 30 “Касса” 31 “Счета в банках”	
7.	Отображены доходы от списания кредиторской задолженности, которая возникла в ходе операционного цикла после окончания срока исковой давности	50 “Долгосрочные займы” 51 “Долгосрочные векселя выданные” 60 “Краткосрочные займы” 62 “Краткосрочные векселя выданные” 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” 66 “Расчеты по выплатам работникам” 68 “Расчеты по прочим операциям”	717 “Доход от списания кредиторской задолженности”
8.	Отображен доход от бесплатно полученных активов	10 “Основные средства” 20 “Производственные запасы” 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” 28 “Товары” 30 “Касса” 48 “Целевое финансирование и целевые поступления”	718 “Доход от бесплатно полученных активов”

Продолжение табл. 9.2

1	2	3	4
9.	Отображены доходы по результатам проведенных инвентаризаций оборотных и необоротных активов предприятий	10 “Основные средства” 20 “Производственные запасы” 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” 25 “Полуфабрикаты” 26 “Готовая продукция” 28 “Товары” 30 “Касса”	719 “Прочие доходы от операционной деятельности”
10.	Отображены суммы налогов и платежей, полученных в составе прочего операционного дохода	71 “Прочий операционный доход”	64 “Расчеты по налогам и платежам”
11.	Списан прочий операционный доход на финансовые результаты	71 “Прочий операционный доход”	791 “Результат операционной деятельности”

Обобщение данных по счету 71 “Прочий операционный доход” осуществляется при журнально-ордерной форме учета в журнале-ордере № 6, а при упрощенной форме учета — в разделе III Ведомости 5-М (см. прил. А5).

Учет доходов от участия в капитале

Для обобщения информации о доходах от инвестиций в ассоциированные, дочерние или совместные предприятия, учет которых ведется по методу участия в капитале, предназначен счет 72 “Доход от участия в капитале”.

Счет 72 “Доход от участия в капитале” имеет такие субсчета:

721 “Доход от инвестиций в ассоциированные предприятия”;

722 “Доход от совместной деятельности”;

723 “Доход от инвестиций в дочерние предприятия”.

По кредиту счета отображается увеличение (получение) дохода, **по дебету** — списание в порядке закрытия на счет 79 “Финансовые результаты”.

На субсчете 721 “Доход от инвестиций в ассоциированные предприятия” обобщается информация о доходах, связанных с

увеличением доли инвестора в чистых активах объекта инвестирования, в частности вследствие получения ассоциированными предприятиями прибылей.

На субсчете 722 “Доход от совместной деятельности” обобщается информация о доходах, связанных с увеличением доли инвестора в чистых активах объекта инвестирования, в частности, вследствие получения совместными предприятиями прибылей.

На субсчете 723 “Доход от инвестиций в дочерние предприятия” обобщается информация о доходах, связанных с увеличением доли инвестора в чистых активах объекта инвестирования, в частности, вследствие получения дочерними предприятиями прибылей.

Аналитический учет доходов от участия в капитале ведется по каждому объекту инвестирования и другим признакам, определенным предприятием.

Типовая корреспонденция счетов по учету доходов от участия в капитале представлена в табл. 9.3.

Таблица 9.3

Корреспонденция бухгалтерских счетов по учету доходов от участия в капитале

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Отображены доходы, связанные с увеличением доли инвестора в чистых активах объекта инвестиции, в частности вследствие получения ассоциированными, совместными и дочерними предприятиями прибылей или увеличения их собственного капитала вследствие переоценки необоротных активов и инвестиций	14 “Долгосрочные финансовые инвестиции”	721 “Доход от инвестиций в ассоциированные предприятия” 722 “Доход от совместной деятельности” 723 “Доход от инвестиций в дочерние предприятия”
2.	Списаны доходы от участия в капитале на финансовые результаты	72 “Доход от участия в капитале”	792 “Результат финансовых операций”

Ежемесячное списание доходов от участия в капитале на результат финансовых операций осуществляется на основании справки (расчета), оформленной работником бухгалтерии.

Обобщение данных по счету 72 “Доход от участия в капитале” осуществляется при журнально-ордерной форме учета в журнале-ордере № 6, а при упрощенной форме учета — в разделе III Ведомости 5-М (см. прил. А5).

Учет прочих финансовых доходов

Для учета доходов, возникающих в ходе финансовой деятельности предприятия, в частности дивидендов, процентов и прочих доходов от финансовой деятельности, которые не учитываются на счете 72 “Доход от участия в капитале” предназначен счет **73 “Прочие финансовые доходы”**.

Счет 73 “Прочие финансовые доходы” имеет такие субсчета:

731 “Дивиденды полученные”;

732 “Проценты полученные”;

733 “Прочие доходы от финансовых операций”.

По кредиту счета отображается признанная сумма дохода, **по дебету** — списание кредитового оборота на счет 79 “Финансовые результаты”.

На субсчете 731 “Дивиденды полученные” обобщается информация о надлежащих дивидендах от других предприятий, которые не являются ассоциированными, дочерними и совместными.

На субсчете 732 “Проценты полученные” обобщается информация о процентах по облигациям или другим ценным бумагам, по которым не ведется учет на субсчете 731 “Дивиденды полученные”, в частности вознаграждения за сданные в финансовую аренду необоротные активы и т.п.

На субсчете 733 “Прочие доходы от финансовых операций” обобщается информация о прочих доходах от финансовой деятельности, которые не нашли отображения на других субсчетах счета 73 “Прочие финансовые доходы”, в частности о доходах от амортизации премии за выпущенными облигациями.

Аналитический учет финансовых доходов ведется по объектам инвестирования.

Бухгалтерскими документами по учету прочих финансовых доходов выступают: “Приходный кассовый ордер” (см. об-

разец 3.2), выписка банка (см. образец 3.18), “Товарно-транспортная накладная” (см. образец 2.4), “Накладная-требование на отпуск (внутреннее перемещение) материалов” (см. образец 2.7), “Акт приема-передачи (внутреннего перемещения) основных средств” (см. образец 1.1), контракты и договора о передаче необоротных активов в финансовую аренду и пр.

Обобщение данных по счету 73 “Прочие финансовые доходы” осуществляется при журнально-ордерной форме учета в журнале-ордере № 6, а при упрощенной форме учета в разделе III Ведомости 5-М (см. прил. А5).

Типовая корреспонденция счетов по учету прочих финансовых доходов представлена в табл. 9.4.

Таблица 9.4

Корреспонденция бухгалтерских счетов по учету прочих финансовых доходов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Отображены дивиденды, проценты и прочие доходы от финансовой деятельности	10 “Основные средства” 11 “Прочие необоротные материальные активы” 12 “Нематериальные активы” 14 “Долгосрочные финансовые инвестиции” 15 “Капитальные инвестиции” 20 “Производственные запасы” 21 “Животные на выращивании и откорме” 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” 28 “Товары” 30 “Касса” 31 “Счета в банках” 34 “Краткосрочные векселя полученные” 37 “Расчеты с разными дебиторами”	731 “Дивиденды полученные” 732 “Проценты полученные”

Продолжение табл. 9.4

1	2	3	4
2.	Отображен прочий финансовый доход, в частности за сданные в финансовую аренду необоротные активы	68 “Расчеты по прочим операциям”	732 “Проценты полученные”
3.	Отображены прочие доходы от финансовых операций при получении роялти	30 “Касса” 31 “Счета в банках”	733 “Прочие доходы от финансовых операций”
4.	Отображен дисконт по финансовой инвестиции	14 “Долгосрочные финансовые инвестиции” 35 “Текущие финансовые инвестиции”	733 “Прочие доходы от финансовых операций”
5.	Списаны прочие финансовые доходы на финансовые результаты	73 “Прочие финансовые доходы”	792 “Результат финансовых операций”

Учет прочих доходов

Для учета доходов, которые возникают в процессе обычной деятельности, но не связаны с операционной и финансовой деятельностью предприятия, предназначен **счет 74 “Прочие доходы”**.

По кредиту счета 74 “Прочие доходы” отображается увеличение (получение) дохода, **по дебету** — надлежащая сумма непрямых налогов (налога на добавленную стоимость, акцизного сбора и других сборов (обязательных платежей)) и списание в порядке закрытия на счет 79 “Финансовые результаты”.

Счет 74 “Прочие доходы” имеет такие субсчета:

- 741 “Доход от реализации финансовых инвестиций”;
- 742 “Доход от реализации необоротных активов”;
- 743 “Доход от реализации имущественных комплексов”;
- 744 “Доход от неоперационной курсовой разницы”;
- 745 “Доход от бесплатно полученных активов”;
- 746 “Прочие доходы от обычной деятельности”.

На субсчете 741 “Доход от реализации финансовых инвестиций” обобщается информация о доходах от реализации финансовых инвестиций.

На субсчете 742 “Доход от реализации необоротных активов” обобщается информация о доходах от реализации необоротных активов.

На субсчете 743 “Доход от реализации имущественных комплексов” обобщается информация о доходах от реализации имущественных комплексов.

На субсчете 744 “Доход от неоперационной курсовой разницы” обобщается информация о курсовых разницах по активам и обязательствам в иностранной валюте, которые связаны с финансовой и инвестиционной деятельностью предприятия.

На субсчете 745 “Доход от бесплатно полученных активов” обобщается информация о доходах от бесплатно полученных необоротных активов, финансовых инвестиций и целевого финансирования капитальных инвестиций. Доход от целевого финансирования капитальных инвестиций и бесплатно полученных необоротных активов, которые подлежат амортизации определяется в сумме, пропорциональной сумме амортизации соответствующих активов одновременно с ее начислением. Доход от бесплатно полученных земельных участков и финансовых инвестиций признается при их выбытии.

На субсчете 746 “Прочие доходы от обычной деятельности” обобщается информация о прочих доходах от обычной деятельности, которые не отображены на других субсчетах счета 74 “Прочие доходы”, в частности от списания кредиторской задолженности, которая не возникла в ходе операционного цикла, после окончания срока исковой давности, от стоимости отрицательного гудвилла, которая признается доходом, сумма дооценки необоротных активов.

Типовая корреспонденция счетов по учету прочих доходов представлена в табл. 9.5.

Бухгалтерскими документами по учету прочих доходов выступают: “Приходный кассовый ордер” (см. образец 3.2), выписка банка (см. образец 3.18), “Товарно-транспортная накладная” (см. образец 2.4), “Приходный ордер” (см. образец 2.6), “Счет-фактура” (см. образец 2.1), “Акт приема-передачи (внутреннего перемещения) основных средств” (см. образец 1.1), контракты и договора, которые заключались с поставщиками и финансово-кредитными учреждениями и пр.

Таблица 9.5

**Корреспонденции бухгалтерских счетов по учету
прочих доходов**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Отображен доход от реализации финансовых инвестиций	31 “Счета в банках” 37 “Расчеты с разными дебиторами”	741 “Доход от реализации финансовых инвестиций”
2.	Отображен доход от реализации необоротных активов и имущественных комплексов	30 “Касса” 31 “Счета в банках” 34 “Краткосрочные векселя полученные” 37 “Расчеты с разными дебиторами” 68 “Расчеты по прочим операциям”	742 “Доход от реализации необоротных активов” 743 “Доход от реализации имущественных комплексов”
3.	Отображен доход от неоперационной курсовой разницы по активам и обязательствам в иностранной валюте, которые связаны с финансовой и инвестиционной деятельностью предприятия	30 “Касса” 31 “Счета в банках”	744 “Доход от неоперационной курсовой разницы”
4.	Отображен доход от безоплатно полученных необоротных активов	10 “Основные средства” 11 “Прочие необоротные материальные активы” 12 “Нематериальные активы” 14 “Долгосрочные финансовые инвестиции” 15 “Капитальные инвестиции” 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” 68 “Расчеты по прочим операциям”	745 “Доход от безвозмездно полученных активов”

Продолжение табл. 9.5

1	2	3	4
5.	Отображено списание кредиторской задолженности, которая не возникла в ходе операционного цикла	50 “Долгосрочные займы” 60 “Краткосрочные займы” 68 “Расчеты по прочим операциям”	746 “Прочие доходы от обычной деятельности”
6.	Отображено увеличение балансовой стоимости финансовой инвестиции, оцененной на дату баланса по справедливой стоимости	14 “Долгосрочные финансовые инвестиции” 35 “Текущие финансовые инвестиции”	746 “Прочие доходы от обычной деятельности”
7.	Отображена сумма налогов и платежей, которые были получены в составе прочих доходов	74 “Прочие доходы”	64 “Расчеты по налогам и платежам”
8.	Списаны прочие доходы на результаты прочей обычной деятельности	74 “Прочие доходы”	793 “Результаты прочей обычной деятельности”

Ежемесячное списание доходов на результаты прочей обычной деятельности осуществляется на основании расчета (справки), оформленной работником бухгалтерии.

Обобщения данных по счету 74 “Прочие доходы” производится при журнально-ордерной форме учета в журнале-ордере № 6, а при упрощенной форме учета — в разделе III Ведомости 5-М (см. прил. А5).

Учет чрезвычайных доходов

Для отображения доходов, которые возникли вследствие чрезвычайных событий применяется счет **75 “Чрезвычайные доходы”**.

Счет 75 “Чрезвычайные доходы” имеет такие субсчета:

751 “Возмещение убытков от чрезвычайных событий”;

752 “Прочие чрезвычайные доходы”.

По кредиту счета отображается признанная сумма возмещения, в частности от страховых организаций, потерь от чрезвычайных событий, **по дебету** — списание в порядке закрытия на счет 79 “Финансовые результаты”.

На субсчете 751 “Возмещение убытков от чрезвычайных событий” отображается сумма возмещения потерь от чрезвычайных событий, включая возмещение затрат на предупреждение потерь от чрезвычайных событий.

На субсчете 752 “Прочие чрезвычайные доходы” отображается доход от прочих событий или операций, которые отвечают определению чрезвычайных событий.

Счет 75 “Чрезвычайные доходы” корреспондирует

по дебету с кредитом счетов:	по кредиту с дебетом счетов:
79 “Финансовые результаты”	30 “Касса”
	31 “Счета в банках”
	37 “Расчеты с разными дебиторами”
	50 “Долгосрочные займы”
	60 “Краткосрочные займы”

Документами по учету чрезвычайных доходов выступают: “Приходный кассовый ордер” (см. образец 3.2), выписка банка (см. образец 3.18), а также договора, которые заключены со страховыми организациями.

Ежемесячное списание чрезвычайных доходов на счет 794 “Результат чрезвычайных событий” производится на основании расчета (справки), оформленного работником бухгалтерии.

Обобщение данных по счету 75 “Чрезвычайные доходы” производится при журнально-ордерной форме учета в журнале-ордере № 6, а при упрощенной форме учета — в разделе III Ведомости 5-М (см. прил. А5).

Учет страховых платежей

Для учета страховщиками поступлений страховых платежей (страховых взносов, страховых премий) по договорам страхования предназначен **счет 76 “Страховые платежи”**.

По кредиту счета 76 “Страховые платежи” отображается увеличение у страховщика страховых платежей, **по дебету** —

возвращения страхователю страховых платежей в случае досрочного прекращения действия договора страхования.

Ежемесячно счет 76 закрывается корреспонденцией с суб-счетом 703 “Доход от реализации работ и услуг”.

Счет 76 “Страховые платежи” корреспондирует

по дебету с кредитом счетов:	по кредиту с дебетом счетов:
30 “Касса”	30 “Касса”
31 “Счета в банках”	31 “Счета в банках”
36 “Расчеты с покупателями и заказчиками”	36 “Расчеты с покупателями и заказчиками”
70 “Доходы от реализации”	70 “Доходы от реализации”

Документами по учету страховых платежей выступают:

“Приходный кассовый ордер” (см. образец 3.2), “Расходный кассовый ордер” (см. образец 3.3), выписка банка (см. образец 3.18) с прилагаемыми к ней первичными документами, а также договора страхования.

Ежемесячное списание доходов от страхования осуществляется на счет 70 “Доходы от реализации” на основании расчета (справки), оформленного работником бухгалтерии.

Обобщения данных по счету 76 “Страховые платежи” производятся при журнально-ордерной форме учета в журнале-ордере № 6, а при упрощенной форме учета — в разделе III Ведомости 5-М (см. прил. А5).

* * *

Учет доходов будущих периодов

Для обобщения информации относительно полученных доходов в отчетном периоде, которые подлежат включению в доходы в будущих отчетных периодах, предназначен **счет 69 “Доходы будущих периодов”**.

К доходам будущих периодов относятся, в частности, доходы в виде полученных авансовых платежей за сданные в аренду основные средства и прочие необоротные активы (авансовые арендные платежи), подписка на газеты, журналы, периодические и справочные издания, выручка за грузовые перевозки,

выручка от продажи билетов транспортных и театрально-зрелищных предприятий, абонентская плата за пользование средствами связи и пр.

По кредиту счета 69 “Доходы будущих периодов” отображается сумма полученных доходов будущих периодов, **по дебету** — их списания на соответствующие счета учета доходов и включения в состав доходов отчетного периода.

Аналитический учет доходов будущих периодов ведется по их видам, датам их образования и признания доходами отчетного периода.

Счет 69 “Доходы будущих периодов” корреспондирует

по дебету с кредитом счетов: по кредиту с дебетом счетов:

30 “Касса”	16 “Долгосрочная дебиторская задолженность”
31 “Счета в банках”	30 “Касса”
70 “Доходы от реализации”	31 “Счета в банках”
74 “Прочие доходы”	37 “Расчеты с разными дебиторами”
	48 “Целевое финансирование и целевые поступления”

Обобщение данных по счету 69 “Доходы будущих периодов” осуществляется при журнально-ордерной форме в журнале-ордере № 3, а при упрощенной форме учета — в разделе I Ведомости 3-М (см. прил. А3).

9.3. Учет финансовых результатов

Для учета и обобщения информации о финансовых результатах предприятия от обычной деятельности и чрезвычайных событий предназначен **счет 79 “Финансовые результаты”**.

По кредиту счета 79 “Финансовые результаты” отображаются суммы в порядке закрытия счетов учета доходов, **по дебету** — суммы в порядке закрытия счетов учета затрат, также надлежущая сумма начисленного налога на прибыль.

Сальдо счета при его закрытии списывается на счет 44 “Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)”.

Счет 79 “Финансовые результаты” имеет такие субсчета:

791 “Результат операционной деятельности”;

792 “Результат финансовых операций”;

793 “Результат прочей обычной деятельности”;

794 “Результат чрезвычайных событий”.

На субсчете 791 “Результат от операционной деятельности” определяется прибыль (убыток) от операционной деятельности предприятия. По кредиту субсчета отображается в порядке закрытия счетов сумма доходов от реализации готовой продукции, товаров, работ, услуг и от прочей операционной деятельности (счета 70 “Доходы от реализации”, 71 “Прочий операционный доход”), по дебету — сумма в порядке закрытия счетов учета себестоимости реализованной готовой продукции, товаров, работ и услуг, административных затрат, затрат на сбыт, прочих операционных затрат (90 “Себестоимость реализации”, 92 “Административные затраты”, 93 “Затраты на сбыт”, 94 “Прочие затраты операционной деятельности”).

На субсчете 792 “Результат финансовых операций” определяется прибыль (убыток) от финансовых операций предприятия. По кредиту субсчета отображается списание суммы в порядке закрытия счетов учета доходов от участия в капитале и прочих финансовых доходов, по дебету — списание финансовых затрат со счетов 95 “Финансовые затраты” и 96 “Потери от участия в капитале”.

На субсчете 793 “Результат от прочей обычной деятельности” определяется прибыль (убыток) от прочей обычной деятельности предприятия. По кредиту счета отображается списание суммы в порядке закрытия счетов учета доходов от инвестиционной и прочей обычной деятельности предприятия, по дебету — списание затрат со счета 97 “Прочие затраты”.

На субсчете 794 “Результат чрезвычайных событий” определяется прибыль (убыток) от чрезвычайных событий. По кредиту субсчета отображается списание доходов, полученных от чрезвычайных событий, по дебету — списание затрат от чрезвычайных событий, которые учитываются на счете 99 “Чрезвычайные затраты”.

Предприятия, которые для обобщения информации о затратах применяют только счета класса 8 “Затраты по элементам”, субсчета счета 79 дебетуют в корреспонденции с кредитом счетов 23 “Производство”, 26 “Готовая продукция”, 27 “Продукция

сельскохозяйственного производства” с кредитом счетов класса 8 “Затраты по элементам” в порядке закрытия этих счетов.

Типовая корреспонденция счетов по учету финансовых результатов представлена в табл. 9.6.

Таблица 9.6

**Корреспонденция бухгалтерских счетов по учету
финансовых результатов**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
791 “Результат операционной деятельности”			
1.	Отнесено на результат операционной деятельности:		
	– себестоимость реализации	791	90
	– общепроизводственные затраты (нераспределенную часть)	791	91
	– административные затраты	791	92
	– затраты на сбыт	791	93
	– прочие затраты операционной деятельности	791	94
	* * *	* * *	* * *
	– доходы от реализации	70	791
– прочий операционный доход	71	791	
792 “Результат финансовых операций”			
2.	Отнесено на результат финансовых операций:		
	– финансовые затраты	792	95
	– потери от участия в капитале	792	96
	* * *	* * *	* * *
	– доход от участия в капитале	72	792
	– прочие финансовые доходы	73	792
793 “Результат прочей обычной деятельности”			
3.	Отнесено на результат прочей обычной деятельности:		
	– прочие затраты	793	97
	* * *	* * *	* * *
	– прочие доходы	74	793

Продолжение табл. 9.6

1	2	3	4
794 “Результат чрезвычайных событий”			
4.	Отнесено на результат чрезвычайных событий:		
	– чрезвычайные затраты	794	99
	* * *	* * *	* * *
	– чрезвычайные доходы	75	794
Определение прибыли предприятия			
5.	Отражен налог на прибыль, который подлежит уплате в бюджет	79	98
6.	Определены:		
	– нераспределенная прибыль	79	44
	– непокрытый убыток	44	79

Обобщение данных по учету финансовых результатов осуществляется при журнально-ордерной форме учета в журнале-ордере № 6, а при упрощенной форме бухгалтерского учета в разделе III Ведомости 5-М (см. прил. А5).

Раздел 10

Формирование и учет собственного капитала

В разделе рассматриваются следующие вопросы:

10.1. Экономическое содержание собственного капитала

10.2. Учет собственного капитала

10.1. Экономическое содержание собственного капитала

Каждое предприятие, организация или учреждение для реализации поставленных целей имеет в своем распоряжении как средства труда (здания, машины, оборудования и пр.), так и предметы труда (сырье, материалы, топливо и пр.), которые в совокупности составляют хозяйственные средства, то есть собственность предприятия. В свою очередь, собственность ассоциируется с понятием “Капитал”.

Вместе с тем, хозяйственные средства имеют разные источники своего образования. Одни хозяйственные средства стали собственностью предприятия вследствие взноса в уставной капитал его основателями, другие были приобретены за счет или собственных средств предприятия, или займов других юридических или физических лиц. Учитывая деление источников формирования хозяйственных средств на собственные и привлеченные, капитал тоже делится на собственный и привлеченный.

При создании предприятия (при условии отсутствия долгов перед кредиторами) активы предприятия равняются его капиталу ($A = K$).

В процессе осуществления хозяйственной деятельности у предприятия возникает разного рода кредиторская задолженность (перед работниками — по оплате труда, перед поставщиками — за поставленные сырье и материалы, перед банками — на суммы полученных кредитов). Следствием такой задолжен-

ности является возрастание активов предприятия. При этом условии активы предприятия равняются сумме собственного капитала и обязательств предприятия ($A = \text{Капитал} + \text{Обязательства}$).

Исходя из указанной формулы ($\text{Капитал} = A - \text{Обязательства}$), можно утверждать, что собственный капитал — это доля в активах предприятия, которая остается после вычитания всех его обязательств.

Составные собственного капитала представлены в разделе I пассива баланса “Собственный капитал”, в который входят:

- уставной капитал;
- паевой капитал;
- дополнительный капитал;
- прочий дополнительный капитал;
- резервный капитал;
- нераспределенная прибыль (непокрытый убыток);
- неоплаченный капитал;
- изъятый капитал.

Основной составной собственного капитала есть уставной капитал, который представляет собой общую стоимость активов, внесенных основателями при создании предприятия.

Уставной капитал — это часть капитала, которая получается за счет совокупности вкладов в виде материальных, нематериальных или финансовых ресурсов учредителей в имущество предприятия для обеспечения деятельности хозяйствующего субъекта согласно границ, определенных учредительными документами. Размеры уставного капитала подлежат обязательной регистрации в Государственном реестре субъекта хозяйствования.

Законом Украины “О хозяйственных обществах” от 19.09.1991 г. № 1576-ХІІ определено, что вкладами участников и основателей общества могут быть дома, сооружения, оборудование и прочие материальные ценности, ценные бумаги, право пользования землей, водой и другими природными ресурсами, домами, сооружениями, оборудованием, а также другие имущественные права (в том числе на интеллектуальную собственность), денежные средства, в том числе в иностранной валюте.

Вклад, оцененный в гривнах, составляет долю участника и основателя в уставном фонде. Порядок оценки вкладов определяется в учредительных документах общества, если другое не предусмотрено законодательством Украины.

Запрещается использовать для формирования уставного фонда бюджетные средства, средства, полученные в кредит и под залог.

Финансовое состояние учредителей (кроме физических лиц) открытых акционерных обществ относительно их возможности осуществить соответствующие взносы в уставный фонд должно быть проверено аудитором (аудиторской фирмой).

Общество имеет право изменять (увеличивать или уменьшать) размер уставного фонда.

Увеличение уставного фонда может быть осуществлено только после внесения полностью всеми участниками своих вкладов (оплаты акций).

Уменьшение уставного фонда при наличии возражений кредиторов общества не допускается.

Решение общества об изменениях размера уставного фонда вступает в силу со дня внесения этих изменений в государственный реестр.

Паевой капитал — это совокупность средств физических и юридических лиц, добровольно размещенных в обществе для осуществления его хозяйственно-финансовой деятельности. Паевой капитал обобщает информацию о сумме паевых взносов членов потребительского общества, сельскохозяйственного предприятия, жилищно-строительного кооператива, кредитного союза и других предприятий, которые предусмотрены учредительными документами.

Дополнительный капитал — сумма, на которую стоимость реализации выпущенных акций превышает их номинальную стоимость, а также сумма дооценки активов на стоимость необоротных активов, бесплатно полученных предприятием от других лиц, и прочие виды дополнительного капитала.

Резервный капитал представляет собой сумму резервов, созданных в соответствии с действующим законодательством и учредительными документами за счет нераспределенной прибыли.

Законом Украины “О хозяйственных обществах” от 19.09.1991 г. №1576-ХІІ определено, что в обществе создается резервный (страховой) фонд в размере, установленном учредительными документами, но не меньше 25 процентов уставного фонда, а также другие фонды, предусмотренные законодательством Украины или учредительными документами общества.

Размер ежегодных отчислений в резервный (страховой) фонд определяется учредительными документами, но не может быть меньше 5 процентов суммы чистой прибыли.

Нераспределенная прибыль представляет собой часть чистой прибыли, которая не была распределена между акционерами.

Неоплаченный капитал — задолженность учредителей (участников) хозяйственного общества по взносам в уставной капитал предприятия.

Изъятый капитал — фактическая себестоимость акций собственной эмиссии или доля, выкупленных хозяйственным обществом у его участников.

10.2. Учет собственного капитала

Для обобщения информации о состоянии и движении средств собственного капитала предназначены счета четвертого класса Плана счетов, в частности такие как: 40 “Уставной капитал”, 41 “Паевой капитал”, 42 “Дополнительный капитал”, 43 “Резервный капитал”, 44 “Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)”, 45 “Изъятый капитал”, 46 “Неоплаченный капитал”, 47 “Обеспечение будущих расходов и платежей”, 48 “Целевое финансирование и целевые поступления”, 49 “Страховые резервы”.

Счет 40 “Уставной капитал” предназначен для учета и обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала предприятия.

По кредиту счета 40 “Уставной капитал” отображается увеличение уставного капитала, *по дебету* — его уменьшение (изъятие). Сальдо на этом счете должно отвечать размеру уставного капитала, который зафиксирован в учредительных документах предприятия.

Аналитический учет уставного капитала ведется по видам капитала по каждому учредителю, участнику, акционеру и т.п.

Счет 41 “Паевой капитал” предназначен для учета и обобщения информации о сумме паевых взносов членов потребительского общества, коллективного сельскохозяйственного предприятия, жилищно-строительного кооператива, кредитного союза и других предприятий, которые предусмотрены учредительными документами.

Паевой капитал — это совокупность средств физических и юридических лиц, добровольно размещенных в обществе для осуществления его хозяйственно-финансовой деятельности.

Сельскохозяйственные предприятия на счете 41 “Паевой капитал” учитывают часть стоимости имущества, которая была распаевана между его членами, часть стоимости имущества, которая не была распаевана между его членами, а также возрастание (уменьшение) стоимости имущества на протяжении деятельности предприятия.

Аналитический учет по счету 41 “Паевой капитал” ведется по видам капитала.

Счет 42 “Дополнительный капитал” предназначен для обобщения информации о суммах, на которые стоимость реализации выпущенных акций превышает их номинальную стоимость, а также о суммах дооценки необоротных активов и финансовых инструментов и стоимость необоротных активов, бесплатно полученных предприятием от других лиц, и прочие виды дополнительного капитала.

По кредиту счета 42 “Дополнительный капитал” отображается увеличение дополнительного капитала, **по дебету** — его уменьшение.

Счет 42 “Дополнительный капитал” имеет такие субсчета:

421 “Эмиссионный доход”;

422 “Прочий вложенный капитал”;

423 “Дооценка активов”;

424 “Безоплатно полученные необоротные активы”;

425 “Прочий дополнительный капитал”.

На субсчете 421 “Эмиссионный доход” отображается разница между продажной и номинальной стоимостью первоначально размещенных акций предприятия на фондовом рынке.

На субсчете 422 “Прочий вложенный капитал” учитывают прочий вложенный основателями предприятий (кроме акционерных обществ) капитал, который превышает уставной капитал, прочие взносы без решений об изменении размера уставного капитала.

На субсчете 423 “Дооценка активов” отображается сумма дооценки (уценки) необоротных активов и финансовых инвестиций, которую осуществляют в случаях, предусмотренных законодательством и положениями (стандартами) бухгалтерского учета. Остаток дополнительного капитала на этом суб-

счете уменьшается в случае уценки и выбытия указанных активов, уменьшения их полезности.

На субсчете 424 “Безоплатно полученные необоротные активы” отображается стоимость необоротных активов, безоплатно полученных предприятием от других лиц. Остаток дополнительного капитала на этом субсчете уменьшается на сумму признанного дохода на протяжении срока полезного использования безоплатно полученных объектов необоротных активов (кроме земли) и при выбытии таких активов и земли.

На субсчете 425 “Прочий дополнительный капитал” учитывают другие виды дополнительного капитала, которые не могут быть включены в приведенные выше субсчета.

Счет 43 “Резервный капитал” предназначен для обобщения информации о состоянии и движении резервного капитала предприятия, созданного в соответствии с действующим законодательством и учредительными документами за счет нераспределенной прибыли.

По кредиту счета 43 “Резервный капитал” отображается создание резервов, **по дебету** — их использование. Сальдо этого счета отображает остаток резервного капитала на конец отчетного периода.

Аналитический учет резервного капитала ведется по его видам и направлениям использования.

На счете 44 “Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)” ведется учет нераспределенных прибылей или непокрытых убытков текущего и прошлых лет, а также использованной в текущем году прибыли.

По кредиту счета отображается увеличение прибыли от всех видов деятельности, **по дебету** — убытки и использование прибыли.

Счет 44 “Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)” имеет такие субсчета:

441 “Прибыль нераспределенная”;

442 “Непокрытые убытки”;

443 “Прибыль, использованная в отчетном периоде”.

На субсчете 441 “Прибыль нераспределенная” отображаются наличие и движение нераспределенной прибыли.

На субсчете 442 “Непокрытые убытки” отображаются непокрытые убытки. Их списание осуществляют за счет нерас-

пределенной прибыли, резервного, паевого или дополнительного капитала и т.п.

На субсчете 443 “Прибыль, использованная в отчетном периоде” отображаются распределение прибыли между собственниками (начисление дивидендов), отчисления в резервный капитал и прочее использование прибыли в текущем периоде. Сальдо на этом субсчете в конце года закрывается в корреспонденции из субсчетами 441 и/или 442 с выведением сальдо на одном из этих субсчетов.

На счете 45 “Изъятый капитал” ведется учет изъятого капитала, в случае выкупа собственных акций (долей) у акционеров с целью их перепродажи, аннулирования (уменьшения уставного капитала) и т.п.

По дебету счета 45 “Изъятый капитал” отображается фактическая себестоимость акций собственной эмиссии или доля, выкупленных хозяйственным обществом у его участников, **по кредиту** — стоимость аннулированных или перепроданных акций (частей).

Счет 45 “Изъятый капитал” имеет такие субсчета:

451 “Изъятые акции”;

452 “Изъятые вклады и паи”;

453 “Прочий изъятый капитал”.

Аналитический учет изъятого капитала ведется по видам акций (вкладов, паев).

Счет 46 “Неоплаченный капитал” предназначен для обобщения информации об изменениях в составе неоплаченного капитала предприятия.

По дебету счета отображается задолженность основателей (участников) хозяйственного общества по взносам в уставной капитал предприятия, **по кредиту** — погашение задолженности по взносам в уставной капитал.

Аналитический учет неоплаченного капитала ведется по видам размещенных неоплаченных акций (для акционерных обществ) и по каждому основателю (участнику) предприятия.

На счете 47 “Обеспечение будущих расходов и платежей” ведется обобщение информации о движении средств, которые по решению предприятия резервируются для обеспечения будущих расходов и платежей и включения их в затраты текущего периода.

По кредиту счета отображается начисление обеспечений, **по дебету** — их использование.

Счет 47 “Обеспечение будущих расходов и платежей” имеет такие субсчета:

471 “Обеспечение выплат отпусков”;

472 “Дополнительное пенсионное обеспечение”;

473 “Обеспечение гарантийных обязательств”;

474 “Обеспечение прочих расходов и платежей”;

475 “Обеспечение призового фонда (резерв выплат)”;

476 “Резерв на выплату джек-пота, не обеспеченного оплатой участия в лотерее”.

На субсчете 471 “Обеспечение выплат отпусков” ведется учет движения и остатка средств на оплату очередных отпусков работникам. Сумма обеспечения определяется ежемесячно как произведение фактически начисленной заработной платы работникам и процента, вычисленного как отношения годовой плановой суммы на оплату отпусков к общему плановому фонду оплаты труда. На этом субсчете также обобщается информация об обеспечении обязательных отчислений (сборов) от обеспечения выплат отпусков на сборы на обязательное государственное пенсионное страхование, на обязательное социальное страхование, на обязательное социальное страхование на случай безработицы и т.п.

На субсчете 472 “Дополнительное пенсионное обеспечение” ведется учет средств для реализации программы пенсионного обеспечения.

На субсчете 473 “Обеспечение гарантийных обязательств” ведется учет движения и остатка средств, зарезервированных для обеспечения будущих расходов на проведение гарантийных ремонтов проданной продукции, на осуществление ремонта предметов проката и т.п.

На субсчете 474 “Обеспечение прочих расходов и платежей” ведется учет обеспечения других последующих затрат, которые не нашли отображение на других субсчетах счета 47 “Обеспечение будущих расходов и платежей”.

На субсчете 475 “Обеспечение призового фонда (резерв выплат)” предприятия, которые осуществляют деятельность по выпуску и проведению лотерей на территории Украины, обобществляют информацию о призовом фонде — сумме, которая подлежит выплате победителям лотереи согласно оглашенных условий её выпуска и проведения, уменьшенную на размер джек-пота, не обеспеченного оплатой участия в лотерее.

На субсчете 476 “Резерв на выплату джек-пота, не обеспеченного оплатой участия в лотерее” предприятия, которые осуществляют деятельность по выпуску и проведению лотерей на территории Украины, обобществляют информацию о резерве на выплату джек-пота, не обеспеченного оплатой участия в лотерее.

По кредиту субсчетов 475 “Обеспечение призового фонда (резерв выплат)” и 476 “Резерв на выплату джек-пота, не обеспеченного оплатой участия в лотерее” и дебетом счета 90 “Себестоимость реализации” отображается соответственно создание (формирование) призового фонда и резерва, который покрывает сумму джек-пота, не обеспеченную оплатой участия в лотерее, **по дебету** — выплата (выдача) выигрышей игрокам.

Аналитический учет обеспечения последующих расходов и платежей ведется по их видам, направлениям формирования и использования.

На счете 48 “Целевое финансирование и целевые поступления” ведется учет и обобщение информации о наличии и движении средств, полученных для осуществления мероприятий целевого назначения (в том числе полученная гуманитарная помощь).

Средства целевого финансирования и целевых поступлений могут поступать как субсидии, ассигнования из бюджета и внебюджетных фондов, целевые взносы физических и юридических лиц и пр.

По кредиту счета 48 “Целевое финансирование и целевые поступления” отображаются средства целевого назначения, полученные как источник финансирования определенных мероприятий, **по дебету** — использование сумм по определенным направлениям, признание их доходом, а также возвращение неиспользованных сумм.

Аналитический учет средств целевого финансирования и целевых поступлений и затрат ведется по их назначению и источникам поступлений.

Обобщение учетных данных по счетам 4 класса осуществляется при журнально-ордерной форме учета в журнале-ордере № 7, а при упрощенной форме бухгалтерского учета — в разделе III и IV Ведомости 5-М (см. прил. А5).

Типовая корреспонденция бухгалтерских счетов по учету собственного капитала представлена в табл. 10.1.

Таблица 10.1

**Корреспонденция бухгалтерских счетов по учету
собственного капитала**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Произведена подписка на акции акционерного общества в размере уставного капитала, определенного в учредительных документах	46 «Неоплаченный капитал»	40 «Уставной капитал»
2.	Отображено внесение учредителями денежных и материальных ресурсов в счет их вклада в уставной капитал	10 «Основные средства» 12 «Нематериальные активы» 14 «Долгосрочные финансовые инвестиции» 20 «Производственные запасы» 28 «Товары» 30 «Касса» 31 «Счета в банках» 35 «Текущие финансовые инвестиции»	46 «Неоплаченный капитал»
3.	Отображено превышение взносов учредителей предприятия над суммой определенного уставного капитала	10 «Основные средства» 12 «Нематериальные активы» 14 «Долгосрочные финансовые инвестиции» 20 «Производственные запасы» 28 «Товары» 30 «Касса» 31 «Счета в банках» 35 «Текущие финансовые инвестиции»	422 «Прочий вложенный капитал»

Продолжение табл. 10.1

1	2	3	4
4.	Отображено увеличение уставного капитала за счет прибыли предприятия	443 «Прибыль, использованная в отчетном периоде»	40 «Уставной капитал»
5.	Увеличен уставной капитал за счет подлежащих к выплате дивидендов акционерам	671 «Расчеты по начисленным дивидендам»	40 «Уставной капитал»
6.	Выкуплены собственные акции предприятием у своих акционеров: — по номиналу	45 «Изъятый капитал»	30 «Касса» 31 «Счета в банках»
	— на сумму превышения номинальной стоимости над ценой выкупа	45 «Изъятый капитал»	733 «Прочие доходы от финансовых операций»
	— на сумму превышения цены выкупа над номинальной стоимостью	952 «Прочие финансовые затраты»	45 «Изъятый капитал»
7.	Отображена реализация предприятием выкупленных акций: — на сумму номинала	30 «Касса» 31 «Счета в банках»	45 «Изъятый капитал»
	— на сумму превышения стоимости продажи над номинальной стоимостью	30 «Касса» 31 «Счета в банках»	421 «Эмиссионный доход»
	— на сумму превышения номинальной стоимости над стоимостью продажи	421 «Эмиссионный доход» 443 «Прибыль, использованная в отчетном периоде»	45 «Изъятый капитал»
8.	Аннулировано часть выкупленных собственных акций	40 «Уставной капитал»	45 «Изъятый капитал»
9.	Проведена дооценка активов предприятия	10 «Основные средства» 12 «Нематериальные активы»	423 «Дооценка активов»

Продолжение табл. 10.1

1	2	3	4
		20 «Производственные запасы» 26 «Готовая продукция» 28 «Товары»	
10.	Отображена стоимость бесплатно полученных активов	10 «Основные средства» 12 «Нематериальные активы» 14 «Долгосрочные финансовые инвестиции»	424 «Безоплатно полученные необоротные активы»
11.	Отображена полученная прибыль предприятием	79 «Финансовые результаты»	441 «Прибыль нераспределенная»
12.	Отображен убыток, полученный предприятием	442 «Непокрытые убытки»	79 «Финансовые результаты»
13.	Использована прибыль на: — увеличение резервного капитала	443 «Прибыль, использованная в отчетном периоде»	43 «Резервный капитал»
	— начисление дивидендов по акциям	443 «Прибыль, использованная в отчетном периоде»	67 «Расчеты с участниками»
	— начисление премии работникам предприятия	443 «Прибыль, использованная в отчетном периоде»	66 «Расчеты по выплатам работникам»
14.	Отображено создание на предприятии фонда на оплату отпусков	23 «Производство» 91 «Общепроизводственные затраты» 92 «Административные затраты» 93 «Затраты на сбыт»	471 «Обеспечение выплат отпусков»
15.	Начислены работникам отпускные за счет фонда обеспечения выплат отпусков	471 «Обеспечение выплат отпусков»	66 «Расчеты по выплатам работникам»

Раздел 11

Учет расчетов предприятия

В разделе рассматриваются следующие вопросы:

- 11.1. Учет расчетов с подотчетными лицами*
- 11.2. Учет расчетов по кредитам банков*
- 11.3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками*
- 11.4. Учет расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами*
- 11.5. Учет расчетов с участниками*
- 11.6. Учет расчетов векселями*

11.1. Учет расчетов с подотчетными лицами

С целью решения производственных потребностей предприятия, его работникам могут выдаваться под отчет денежные средства.

Лица, получившие денежную наличность под отчет (в т.ч. на командировку в пределах Украины), обязаны подать в бухгалтерию предприятия или централизованную бухгалтерию отчет об израсходованной сумме. Денежная наличность, выданная под отчет, но по какой-то причине не израсходованная (частично или в полной сумме), должна быть возвращена в кассу предприятия одновременно с отчетом не позднее следующего рабочего дня после выдачи ее под отчет (по командировке — не позднее трех рабочих дней по возвращении из командировки, на закупку сельскохозяйственной продукции и заготовку вторичного сырья — не позднее 10 рабочих дней со дня выдачи ее под отчет). Если из кассы предприятия его работнику одновременно выдана денежная наличность на командировку и средства под отчет для решения в этой командировке производственных или хозяйственных вопросов (в том числе и для закупки сельскохозяйственной продукции и заготовки вторичного сырья), то подотчетное лицо, независимо от срока командировки, на

протяжении трех рабочих дней по возвращении из командировки должно подать в бухгалтерию предприятия отчет о сумме, которая была выдана для решения производственных (хозяйственных) вопросов, и отчет об израсходованных средствах непосредственно на командировку.

Нормативным документом, который регулирует вопрос порядка командировки работников предприятий всех форм собственности, является “Инструкция о служебных командировках в пределах Украины и за границу”, утвержденная приказом Министерства финансов Украины № 59 от 13.03.1998 года.

Данной инструкцией определено, что **служебной командировкой считается** поездка работника по распоряжению руководителя предприятия, учреждения, организации (далее — предприятие) на определенный срок в другой населенный пункт для выполнения служебного поручения вне места его постоянной работы.

Затраты на командировку лица, которое находится в трудовых отношениях с налогоплательщиком, включаются в валовые затраты налогоплательщика лишь при наличии документов, которые подтверждают связь такой командировки с основной деятельностью предприятия, а именно: приглашений стороны, которая принимает и деятельность которой совпадает с деятельностью предприятия, направляющего в командировки; заключенного договора (контракта) и других документов, урегулирующих или удостоверяющих желание установить гражданско-правовые отношения; документов, удостоверяющих участие откомандированного лица в переговорах, конференциях или симпозиумах, которые проводятся по тематике, касающейся основной деятельности предприятия, которое командировывает работника.

Отдельным видом затрат, не требующих специального документального подтверждения, являются суточные расходы (расходы на питание и финансирование других личных потребностей физического лица), нормы которых установлены в соответствии с *постановлением Кабинета Министров Украины от 23.04.99 № 663 “О нормах возмещения затрат на командировку в пределах Украины и за границу”*.

Суточные затраты в пределах Украины возмещаются в единой сумме независимо от статуса населенного пункта.

Днем выбытия в командировку считается день отправления поезда, самолета, автобуса или другого транспортного средства с

места постоянной работы откомандированного работника, а **днем прибытия** из командировки — день прибытия транспортного средства к месту постоянной работы откомандированного работника. При отправлении транспортного средства до 24-х часов включительно днем **выбытия** в командировку считается текущие сутки, а с 00 часов и позже — следующие сутки. Если станция, пристань, аэропорт расположены за пределами населенного пункта, в котором работает откомандированный, в срок командировки зачисляется время, необходимое для проезда к станции, пристани, аэропорту. Аналогично определяется день прибытия откомандированного работника к месту постоянной работы.

На работника, который находится в командировке, распространяется режим рабочего времени того предприятия, к которому он откомандирован.

Если работник специально откомандирован для работы в выходные или праздничные и нерабочие дни, то компенсация за работу в эти дни выплачивается в соответствии с действующим законодательством.

Если работник отбывает в командировку в выходной день, то ему по возвращении из командировки в установленном порядке предоставляется другой день отдыха.

За откомандированным работником сохраняется место работы (должность) и средний заработок за время командировки, в том числе и за время пребывания в дороге.

Средний заработок за время пребывания работника в командировке сохраняется на все рабочие дни недели по графику, установленному по месту постоянной работы.

Руководитель предприятия может устанавливать дополнительные ограничения относительно сумм и цели использования средств, предоставленных на командировку. Указанные ограничения устанавливаются приказом (распоряжением) руководителя предприятия.

Порядок командировки в пределах Украины

Направление работника предприятия в командировку осуществляется руководителем предприятия или его заместителем и оформляется приказом (распоряжением) с указанием: пункта назначения, названия предприятия, куда откомандирован работник, срока и цели командировки.

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

Срок командировки работников, которые направляются для выполнения в пределах Украины монтажных, наладочных, ремонтных и строительных работ, не должен превышать срока строительства объектов.

Решение о служебной командировке руководителям центральных и местных органов исполнительной власти принимается в соответствии с требованиями постановления Кабинета Министров Украины от 15.03.2002 г. № 337 “О служебных командировках в пределах Украины руководителей органов исполнительной власти и Секретариата Кабинета Министров Украины”, которым предусмотрено, что решение о служебной командировке в пределах Украины принимается относительно:

а) Первого вице-премьер-министра и вице-премьер-министров Украины, министров, Министра Кабинета Министров Украины, председателя Совета министров Автономной Республики Крым, председателей областных, Киевской и Севастопольской городских государственных администраций — **Премьер-министром Украины, а в случае его отсутствия — Первым вице-премьер-министром Украины;**

б) руководителей центральных органов исполнительной власти (кроме министерств) — **вице-премьер-министрами Украины в соответствии с распределением функциональных полномочий;**

в) первого заместителя и заместителей Министра Кабинета Министров Украины — **Министром Кабинета Министров Украины;**

г) первых заместителей и заместителей министров, первых заместителей и заместителей руководителей других центральных органов исполнительной власти — соответственно **министрами, руководителями других центральных органов исполнительной власти;**

д) председателей районных государственных администраций — **руководителем органа исполнительной власти высшего уровня, а в случае его отсутствия — лицом, которое его замещает.**

Данные приказа находят свое отображение в удостоверении о командировке, которое выдается откомандированному работнику на руки. Типовая форма указанного документа представлена в образце 11.1.

Образец 11.1

УДОСТОВЕРЕНИЕ О КОМАНДИРОВКЕ



Штамп предприятия,
учреждения, организации

Выдано Остапенко Николаю Трофимовичу
(фамилия, имя, отчество)

Зам. директора, АО "Росток"
(должность, место работы)

откомандированному в г. Винница
(пункты назначения)

Автотор-сервис
(наименование предприятия, учреждения, организации)

Срок командировки "3" дня

заключения договора-снабжения
(цель командировки)

Основание: приказ от "21" января 2005 г. № 9

Действительное при предъявлении
паспорта серии VII-AT № 440270

М.П. Руководитель = Иваненко

Оборотная сторона документа

Отметки о выбытии в командировку, прибытии в пункты назначения, выбытия из них и прибытии на место постоянной работы

Выбыл из " <u>22</u> " М.П.	<u>г. Киев</u> <u>января 2005</u> г. Подпись = <u>Дуб</u>	Прибыл в " <u>22</u> " М.П.	<u>г. Винница</u> <u>января 2005</u> г. Подпись = <u>Зубок</u>
Выбыл из " <u>24</u> " М.П.	<u>г. Винница</u> <u>января 2005</u> г. Подпись = <u>Зубок</u>	Прибыл в " <u>24</u> " М.П.	<u>г. Киев</u> <u>января 2005</u> г. Подпись = <u>Дуб</u>
Выбыл из " <u> </u> " М.П.	<u> </u> г. Подпись <u> </u>	Прибыл в " <u> </u> " М.П.	<u> </u> г. Подпись <u> </u>
Выбыл из " <u> </u> " М.П.	<u> </u> г. Подпись <u> </u>	Прибыл в " <u> </u> " М.П.	<u> </u> г. Подпись <u> </u>

Примечание. При выезде в несколько пунктов отметки о прибытии и выбытии делаются отдельно в каждом из них.

Фактическое время пребывания в командировке определяется по отметкам в удостоверении о командировке относительно выбытия с места постоянной работы и прибытия к месту постоянной работы. Если работник откомандирован в разные населенные пункты, то отметки о дне прибытия и дне выбытия проставляются в каждом пункте.

Отметки в удостоверении о командировке относительно прибытия и выбытия работника заверяются той печатью, которой пользуется в своей хозяйственной деятельности предприятие для засвидетельствования подписи соответствующего служебного лица, на которое приказом (распоряжением) руководителя предприятия возложены обязанности осуществлять регистрацию лиц, отбывающих в командировки и прибывающих из нее.

Предприятие, которое командировывает, осуществляет регистрацию лица, которое отбывает в командировку, в “**Журнале регистрации удостоверений о командировке**”, форма которого представлена в образце 11.2.

За каждый день (включая день отъезда и приезда) пребывание работника в командировке в пределах Украины, учитывая выходные, праздничные и нерабочие дни и время пребывания в дороге (в т.ч. с вынужденными остановками), ему выплачиваются суточные в пределах граничных норм, установленных постановлением Кабинета Министров Украины от 23.04.99 г. № 663 (с изменениями и дополнениями), в частности:

а) в случае, если в счета на оплату стоимости проживания в отелях не включаются затраты на питание — 25 грн;

б) в случае, если в счета стоимости проживания в отелях включаются затраты на:

- одноразовое питание — **20 грн;**
- двухразовое питание — **15 грн;**
- трехразовое питание — **10 грн.**

Для государственных служащих, а также работников предприятий, которые полностью или частично содержатся за счет бюджетных средств, суточные выплачиваются в процентах от норм суточных затрат (80% от 25 грн — при одноразовом питании, 55% — двухразовом, 35% — при трехразовом).

Внимание! Учитывая изменения, которые периодически происходят в нормативно-правовых актах, размеры суточных, выплачиваемых откомандированному работнику, в будущем могут изменяться!

ЖУРНАЛ РЕГИСТРАЦИИ УДОСТОВЕРЕНИЙ О КОМАНДИРОВКЕ

за 2005 г.

№ п/п	Фамилия, инициалы	Место работы и должность	Место командировки	Дата и номер приказа (распоряжения)	Дата и номер удостоверения о командировке	Дата выезда в командировку	Дата прибытия из командировки
1	Иваненко В.М.	Директор	г. Харьков	15.01.05 № 2	15.01.05 № 1	16.01.05	18.01.05
2	Степаненко Т.Т.	Экспедитор	г. Ровно	17.01.05 № 5	17.01.05 № 2	18.01.05	21.01.05
3	Остапенко М.Т.	Зам. директора	г. Винница	21.01.05 № 9	21.01.05 № 3	22.01.05	24.01.05
4	Чумак А.П.	Инженер	г. Житомир	5.02.05 № 17	5.02.05 № 4	6.02.05	15.02.05
	и т.д.						

Определение количества дней командировки для выплаты суточных проводится с учетом дня выбытия в командировку и дня прибытия к месту постоянной работы, которые зачисляются как два дня.

При командировке работника сроком на один день или в такую местность, откуда он имеет возможность ежедневно возвращаться к месту постоянного проживания, суточные возмещаются как за полные сутки.

Если отсутствуют отметки в удостоверении о командировке, то суточные не выплачиваются.

Предприятие при наличии подтверждающих документов (в оригинале) возмещает затраты откомандированным работникам за наем жилого помещения в размере фактических затрат с учетом бытовых услуг, которые предоставляются в отелях (стирка, чистка, починка и глажка одежды), за пользование холодильником, телевизором.

Работнику, откомандированному в пределах Украины, возмещается плата за бронирование места в отелях в размере не более чем 50 процентов его стоимости за одни сутки, в соответствии с предоставленными подтверждающими документами в оригинале.

Затраты на наем жилого помещения за время вынужденной остановки в дороге, которые подтверждаются соответствующими документами, возмещаются в порядке и размерах, определенных выше.

Затраты на проезд к месту командировки и назад возмещаются в размере стоимости проезда воздушным, железнодорожным, водным и автомобильным транспортом общего пользования (кроме такси) с учетом всех затрат, связанных с приобретением проездных билетов и использованием постельными вещами в поездах, страховых платежей на транспорте.

Откомандированному работнику возмещаются затраты на проезд транспортом общего пользования (кроме такси) к станции, пристани, аэропорту, если они расположены за пределами населенного пункта, где постоянно работает откомандированный, или к месту пребывания в командировке.

При наличии нескольких видов транспорта, который связывает место постоянной работы с местом командировки, администрация может предложить откомандированному работнику вид транспорта, которым ему следует пользоваться. В случае

отсутствия такого предложения работник самостоятельно решает вопрос о выборе вида транспорта.

Откомандированному работнику возмещаются также затраты на проезд городским транспортом общего пользования (кроме такси) по месту командировки (в соответствии с подтверждающими документами) согласно маршруту, согласованному руководителем.

Откомандированному работнику свыше установленных норм компенсации затрат в связи с командировкой возмещаются также затраты на оплату налога на добавленную стоимость за приобретенные проездные документы, пользование в поездах постельными вещами и наем жилого помещения в соответствии с подтверждающими документами в оригинале.

В случае временной нетрудоспособности откомандированного работника ему на общих основаниях возмещаются затраты на наем жилого помещения (кроме случаев, когда откомандированный находится на стационарном лечении) и выплачиваются суточные на протяжении всего времени, пока он не может по состоянию здоровья приступить к выполнению возложенного на него служебного поручения или возвратиться к месту своего постоянного проживания, но на срок не более двух месяцев.

Временная нетрудоспособность откомандированного работника, а также невозможность по состоянию здоровья возвратиться к месту постоянного проживания должны быть удостоверены в установленном порядке.

За период временной нетрудоспособности откомандированному работнику на общих основаниях выплачивается помощь по временной нетрудоспособности. Дни временной нетрудоспособности не включаются в срок командировки.

Откомандированному работнику перед отъездом в командировку выдается денежный аванс в пределах суммы, определенной на оплату проезда, наем жилого помещения и суточные. **На протяжении трех рабочих дней по возвращении из командировки** работник обязан подать утвержденный приказом ГНА Украины от 19.09.2003 г. № 440 **“Отчет об использовании денег, выданных на командировку или под отчет”** (см. образец 11.3) об израсходованной в связи с командировкой сумме. Вместе с отчетом подаются удостоверение о командировке, оформленное в установленном порядке, документы в оригинале о найме жилого помещения и проезд.

Образец 11.3

Название предприятия
Идентификационный
код ЕГРПОУ

АО «Росток»

Утвержден приказом ГНА Украины
от 19.09.2003г. № 440

0 0 5 4 7 0 3 8

Отдел

Должность **Зам. директора**

Проводка **январь** 200 **6** г.

Цех

Профессия

Ф.И.О.

Остапенко М.Т.

Идентификационный
номер

2 6 4 2 9 1 4 5 0 7

ОТЧЕТ ОБ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ДЕНЕГ, ВЫДАННЫХ НА КОМАНДИРОВКУ ИЛИ ПОД ОТЧЕТ

№ **7** от **25 января** 200 **6** г.

		ДЕБЕТ	
		счет	сумма
		92	150-00
Назначение аванса на командировку в г. Винница		Целесообразность затрат подтверждаю:	
Остаток предыдущего аванса		Сумма	25.01.2006 г.
Перерасход (за наличием)		ПОДПИСЬ = Саламар	
Получено (от кого, № и дата документа)		Отчет проверен	КРЕДИТ
1. Касса № 21/22.01.06 г.		Раздел _____ пар. ст. _____	372 150-00
2.		К утверждению	
3.		150-00 грн.	
Всего получено		Дата	25.01. 2006 г.
Израсходовано		Бухгалтер	=Петренко
Остаток		Отчет утвержден в сумме	
Перерасход		Сто пятьдесят грн. 00 коп.	
Приложение 3 документа		(прописью) 25 января 2006 г = Иваненко (подпись)	
Остаток внесен в сумме 50-00 грн. по кассовому № 24 от 25.01. 2006 г.			
Перерасход выдан		Перечень документов приведен на обороте.	

РАСПИСКА. Принят на проверку от **Остапенко М.Т.**
авансовый отчет **25 января 2006** г. на сумму **150-00** грн.
Документов **три** 200 **г.** ПОДПИСЬ **= Петренко**

Расчет штрафа и суммы одержанного налога за несвоевременно возвращенные потраченные деньги на командировку или под отчет:
 При несвоевременности возвращения суммы излишне выплаченных денег не позже граничного срока (к концу третьего банковского дня, следующего за днем, в котором плательщик налога оканчивает данную командировку или оканчивает выполнение отдельного гражданско-правового действия по поручению и за счет лица, которое выдала деньги под отчет), но не позже отчетного месяца, на который приходится последний день такого граничного срока:
 Сумма штрафа _____ (грн.) = несвоевременно возвращенная сумма _____ (грн.) X 15:100.
 При возвращении суммы излишне выплаченных денег на протяжении отчетного месяца, на который приходится граничный срок возвращения:
 Сумма налога _____ (грн.) = не возвращенная сумма _____ (грн.) X ставка налога (пункт 7.1. статьи 7 Закона Украины «О налоге с доходов физических лиц»): 100.
 Сумма штрафа _____ (грн.) = не возвращенная сумма _____ (грн.) X 15:100.

Подпись лица, составившего расчет _____
 Дата составления расчета _____ 200 **г.**
 С расчетом ознакомлен: подпись _____
 (Фамилия, Имя, Отчество)
 Дата _____

помещения в сутки) и оплата затрат на перевозку свыше 30 кг багажа для государственных служащих, а также других лиц, от командированных предприятиями, которые полностью или частично содержатся (финансируются) за счет бюджетных средств, осуществляется в соответствии с подтверждающими документами в оригинале только с разрешения руководителя;

Внимание! Учитывая периодические изменения в нормативно-правовых актах, предельные нормы возмещения затрат стоимости проживания в будущем могут изменяться!

- затраты на проезд откомандированного работника в мягком вагоне, на судах морского флота в каютах, которые оплачиваются по 1-4-й группам тарифных ставок, на судах речного флота в каютах 1-й и 2-й категорий, воздушным транспортом по билетам 1-го класса и бизнес-класса **возмещаются в каждом отдельном случае с разрешения руководителя предприятия, в соответствии с представленными проездными документами;**
- откомандированному работнику при наличии подтверждающих документов возмещаются затраты на бытовые услуги, которые предоставляются в отелях (стирка, чистка, починка и глажка одежды, обуви или белья), **но не более чем 10 процентов нормы суточных затрат за все дни проживания;**
- возмещение затрат на служебные телефонные переговоры производятся в размерах, согласованных с руководителем;
- руководители предприятий, которые полностью или частично содержатся (финансируются) за счет бюджетных средств, лично решают вопросы относительно возмещения своих затрат на наем жилых помещений, которые превышают предельные нормы, установленные в соответствии с *постановлением Кабинета Министров Украины от 23.04.99 г. № 663*, и затрат на проезд в мягком вагоне, на судах морского флота в каютах, которые оплачиваются по 1-4-й группам тарифных ставок, на судах речного флота в каютах 1-й и 2-й категорий, а также воздушным транспортом по билетам 1-го класса и бизнес-класса.

Порядок командировки за границу

Командировка за границу осуществляется в соответствии с приказом (распоряжением) руководителя предприятия после утверждения заданий, в которых определяются цель выезда, срок, условия пребывания за границей (в случае поездки по приглашению предоставляется его копия с переводом), и сметы затрат. **Срок командировки определяется руководителем, но не может превышать 60 календарных дней.**

Предприятие, которое направляет работника в командировку за границу, обеспечивает его средствами в национальной валюте страны, в которую командировается работник, или в свободно конвертируемой валюте в виде аванса на текущие затраты в размерах, обусловленных реальными потребностями в стране пребывания, с соблюдением требований Национального банка Украины относительно вывоза иностранной валюты за границу. Работника знакомят со справкой-расчетом на выданный ему аванс и с действующими положениями об отчете за его использование.

За каждый день пребывания работника в командировке за пределами Украины (кроме государственных служащих, а также других лиц, которые направляются в командировки предприятиями, учреждениями и организациями, которые полностью или частично содержатся (финансируются) за счет бюджетных средств), ему выплачиваются суточные в пределах норм, установленных постановлением Кабинета Министров Украины от 23.04.1999 г. № 663, в частности:

а) в случае, если к счетам на оплату стоимости проживания в отелях не включаются затраты на питание — 280 грн;

б) в случае, если к счетам стоимости проживания в отелях включаются затраты на:

- одноразовое питание — 224 грн;
- двухразовое питание — 154 грн;
- трехразовое питание — 98 грн.

Нормы возмещения затрат на командировку (суточных и затрат на наем жилья) к конкретной стране для госслужащих и работников предприятий, учреждений и организаций, которые полностью или частично содержатся (финансируются) за счет бюджетных средств, размещены в приложении к постановлению Кабинета Министров Украины № 663 от 23.04.1999 г. «О нормах

возмещения затрат на командировку в пределах Украины и за границей”.

Для государственных служащих, а также работников предприятий, которые полностью или частично содержатся за счет бюджетных средств, суточные выплачиваются в процентах от норм суточных затрат для определенной страны (80% — при одноразовом питании, 55% — двухразовом, 35% — при трехразовом).

Внимание! Учитывая изменения, которые периодически происходят в нормативно-правовых актах, размеры суточных, которые выплачиваются откомандированному работнику, в будущем могут изменяться!

Работникам, которые направляются в командировки предприятиями, учреждениями и организациями всех форм собственности (кроме тех, которые полностью или частично содержатся за счет бюджетных средств), суточные выплачиваются в иностранной валюте в сумме, которая в эквиваленте по официальному курсу гривны к иностранным валютам, установленным Нацбанком на день выдачи средств из кассы уполномоченного банка, не превышает установленных предельных норм суточных затрат.

При выдаче аванса в иностранной валюте допускается арифметическое округление суммы до полной единицы.

За время пребывания в командировке работнику возмещаются затраты:

а) на проезд (включая предварительный заказ билетов, пользование постельными вещами в поездах, оплату аэропортных сборов, перевозку багажа) как к месту командировки и назад, так и по месту командировки;

б) на оплату счетов за проживание в отелях (мотелях) или наем других жилых помещений, а также включенных в такие счета затрат на питание или бытовые услуги (стирка, чистка, починка и глажка одежды, белья, обуви), за пользование холодильником, телевизором (кроме каналов, за которые установлена отдельная плата), кондиционером;

в) на оплату телефонных счетов;

г) на оформление загранпаспортов, разрешений на въезд (виз), на комиссионные (в случае обмена валютных средств), обязательное страхование, другие документально оформленные

затраты, связанные с правилами въезда и пребывания в месте командировки, включая любые сборы и налоги, которые подлежат уплате в связи с осуществлением таких затрат.

Указанные выше затраты могут быть возмещены только при наличии документов (в оригинале), которые подтверждают стоимость этих затрат, в виде счетов отелей (мотелей) или других субъектов, которые предоставляют услуги по размещению и проживанию откомандированного работника, транспортных билетов или счетов (багажных квитанций), страховых полисов и т.п.

Фактическое время пребывания в командировке за границей определяется:

а) в случае командировки в страны, с которыми установлен полный пограничный контроль, — по отметкам контрольно-пропускных пунктов Пограничных войск Украины в загранпаспорте или документе, который его заменяет;

б) в случае командировки в страны, с которыми не установлен или упрощен пограничный контроль, — в соответствии с отметками стороны, которая командировает, и стороны, которая принимает, в удостоверении о командировке.

в) в случае отсутствия отметок согласно пунктам “а” и “б” суточные затраты откомандированному работнику не возмещаются.

Выезд в командировку за границу и возвращение в Украину в один и тот же день считается одним днем командировки.

Суточные затраты на время пребывания в командировке возмещаются в пределах граничных норм:

а) за каждый день командировки, включая день выезда и приезда;

б) в случае включения затрат на питание в счета на наем жилого помещения и в случаях, когда откомандированные работники по условиям приглашения обеспечиваются стороной, которая принимает, бесплатным питанием в стране пребывания (дороге), — в пределах граничных норм с учетом количества раз питания в сутки. В зависимости от количества раз питания в сутки в течение командировки перерасчет осуществляется за каждые сутки отдельно;

в) если дата выезда в командировку в страны, с которыми установлен полный пограничный контроль или дата возвращения из них не совпадает с датами по отметкам в загранпаспорте или

документе, который его заменяет, то суточные затраты на время проезда территорией Украины возмещаются согласно порядку, предусмотренному для командировок в пределах Украины;

г) если откомандированный, находясь в дороге в страну, с которой не установлен или упрощен пограничный контроль, или возвращаясь из такой страны, имеет транзитную остановку на территории Украины, то возмещение затрат на командировку за период проезда территорией Украины осуществляется в порядке, предусмотренном для служебных командировок в пределах Украины.

В случае отсутствия такой остановки суточные затраты возмещаются за каждый день командировки, включая день выбытия и прибытия, по нормам, установленным для командировок за границу.

Откомандированному работнику возмещаются затраты на проезд к вокзалу, в аэропорт или к пристани и от вокзала, аэропорта или пристани (если эти пункты расположены за пределами города) в местах отправления, назначения и пересадки, а также затраты на проезд по месту командировки на городском транспорте (рейсовые автобусы, метро, троллейбусы, трамваи и т.п. (кроме такси) при условии, что работнику не предоставлялись бесплатно средства передвижения.

В случае необходимости передвижения страной командировки руководитель предприятия может определить откомандированному вид транспорта, которым он может пользоваться. Если такое предложение не поступает, работник самостоятельно решает вопрос о выборе вида транспорта.

Затраты на пользование такси или аренду автотранспорта могут быть возмещены только с разрешения руководителя предприятия.

Указанные затраты возмещаются только при наличии подтверждающих документов.

Работнику предприятия, направленному на работу в зарубежные страны сроком, который превышает 60 календарных дней, и получающему в период пребывания за границей заработную плату в иностранной валюте, в случае командировки в пределах страны пребывания и в другие страны суточные затраты возмещаются в пределах граничных норм.

В случае выезда в командировку из зарубежной страны в Украину возмещение затрат на командировку осуществляется в

порядке, предусмотренном для служебных командировок в пределах Украины.

Выезд в командировку из зарубежной страны в Украину и возвращение в один и тот же день в эти страны считается одним днем командировки.

С разрешения руководителя может приниматься во внимание задержка в командировке (в случае заболевания или по другой причине, не зависящей от работника) продолжительностью свыше суток, но не более чем 60 календарных дней. Необходимость задержки должна быть подтверждена справкой дипломатического или консульского учреждения Украины за границей.

За время задержки в дороге без уважительных причин работнику не выплачивается заработная плата, не возмещаются суточные, затраты на наем жилого помещения и прочие затраты.

Не разрешается возмещение затрат на алкогольные напитки, табачные изделия, зрелищные мероприятия, а также суммы “чаевых”, за исключением случаев, когда суммы таких “чаевых” включаются в счет в соответствии с законами страны пребывания.

Если сторона, которая принимает, обеспечивает откомандированного за границу работника дополнительными валютными средствами в виде компенсации текущих затрат (кроме затрат на проезд в страну назначения и назад и на наем жилого помещения) или суточных затрат, то сторона, которая командировывает, выплату суточных затрат уменьшает на сумму дополнительно предоставленных средств. Если сумма, предоставленная стороной, которая принимает, больше или равна установленным нормам суточных затрат, то сторона, которая командировывает, выплату суточных затрат не проводит.

В случае командировки за границу на служебном автомобиле затраты на горюче-смазочные материалы возмещаются в соответствии с действующими нормами за километр пробега и утвержденного маршрута.

Возмещаются также другие затраты, связанные с техническим обслуживанием, стоянкой и парковкой служебного автомобиля. Возмещаются сборы за проезд грунтовыми, шоссейными дорогами и водными переправами.

Если работник получил аванс на командировку за границу и не выехал, то он должен на протяжении трех рабочих дней со дня принятия решения об отмене поездки возратить в кассу

предприятия указанные средства в тех денежных единицах, в которых был выдан аванс.

По возвращении из командировки работник обязан на протяжении трех рабочих дней подать авансовый отчет об израсходованных в командировке средствах.

Остаток средств свыше суммы, использованной в соответствии с авансовым отчетом, подлежит возвращению в кассу предприятия в денежных единицах, в которых был выдан аванс, **но не позднее трех рабочих дней** по возвращении из командировки; в случае применения корпоративных пластиковых карточек международных платежных систем — **не позднее 10**, а с разрешения руководителя (при наличии уважительных причин) — **20 рабочих дней**.

В пределах этих сроков руководитель предприятия (в случае отсутствия — его заместитель) обязан принять решение относительно утверждения авансового отчета.

Вместе с авансовым отчетом подаются документы (в оригинале), которые подтверждают стоимость оплаченных затрат, с указанием формы их оплаты (денежной наличностью, чеком, кредитной карточкой, безналичным перерчислением). К отчету прилагается ксерокопия отметок в загранпаспорте, заверенная отделом кадров или руководителем предприятия.

В случае невозвращения работником остатка средств в определенный срок соответствующая сумма взимается с него предприятием в установленном действующим законодательством порядке.

Если для окончательного расчета за командировку необходимо выплатить дополнительные средства или если по уважительной причине не получены средства на командировку, то выплата осуществляется в национальной валюте Украины по официальному обменному курсу гривны к иностранным валютам, установленному Национальным банком Украины на день погашения задолженности, но не позднее термина, предусмотренного для сдачи аванса.

В случае отсутствия подтверждающих документов об обмене валюты, в которой выдан аванс, на национальную валюту страны командировки перерасчет затрат, осуществленных в командировке, которые подтверждены документально, осуществляется, исходя из кросс-курса, рассчитанного по официальному обменному валютному курсу, установленному Национальным банком Украины на день утверждения авансового отчета.

Не разрешается направлять в командировку и выдавать аванс работнику, который не отчитался об израсходованных средствах за предыдущую командировку.

Разрешение (согласие) руководителя предприятия на возмещение затрат свыше установленных норм оформляется письменно в произвольной форме.

Для государственных служащих и других лиц, направляемых в командировку за границу предприятиями, которые полностью или частично содержатся (финансируются) за счет бюджетных средств, установлены определенные ограничения.

Для них суточные затраты за время пребывания в командировке возмещаются:

а) за каждый день пребывания в командировке, включая день выезда и приезда, — по нормам, установленным для страны, в которую откомандирован работник;

б) в случае командировок в несколько стран на протяжении суток — в размере среднего арифметического от норм, установленных для этих стран;

в) при направлении в командировку в две или больше стран — по нормам, установленным для соответствующих стран, со дня пересечения границы данной страны.

День возвращения в Украину (пересечения границы) возмещается по нормам последней страны командировки.

Государственным служащим и работникам предприятий Украины, которые находятся за границей продолжительный срок и получают заработную плату в иностранной валюте, работникам дипломатических учреждений Украины, которые находятся за границей в долгосрочной командировке и получают выплаты в иностранной валюте, в случае командировки в пределах страны пребывания суточные затраты возмещаются в размере 80 процентов норм суточных затрат для данной страны, в соответствии с приложением к постановлению Кабинета Министров Украины № 663. В случае командировки в пределах страны пребывания сроком на одни сутки суточные затраты возмещаются в размере 50 процентов указанных норм.

За время пребывания в командировке за границей государственным служащим возмещаются, на основании представленных в оригинале документов (счетов, квитанций, проездных билетов и т.п.), такие затраты:

а) на проезд воздушным, железнодорожным, водным и автомобильным транспортом общего пользования по тарифу 2-го класса (на самолетах — коммерческого, на судах — 2-го или туристического класса).

Затраты на проезд откомандированного работника в мягком вагоне, на судах морского флота в каютах, которые оплачиваются по 1-4-й группам тарифных ставок, на судах речного флота в каютах 1-й и 2-й категорий, а также воздушным транспортом по билетам 1-го класса и бизнес-класса возмещаются в каждом конкретном случае с разрешения руководителя.

Если классификация кают на пассажирских судах установлена в категориях, то каюты 1, 2 и 3-й категорий считаются каютами 1-го класса, а каюты других категорий — 2-го (туристического) класса.

Стоимость проезда железными дорогами в странах Азии и Африки возмещается по тарифам 1-го класса.

б) на бронирование мест в отелях — в размере не более 50 процентов стоимости места за одни сутки;

в) на бытовые услуги, стоимость которых включена в счет об оплате за наем жилого помещения (стирка, чистка, починка и глажка одежды, белья, обуви), но не более 10 процентов от нормы суточных затрат, установленной для страны, в которую командировается работник, в соответствии с *приложением к постановлению Кабинета Министров Украины № 663*, — за все дни проживания;

г) на перевозку до 30 кг багажа, кроме багажа, стоимость перевозки которого включена в стоимость билета на тот вид транспорта, которым пользуется работник. Указанные затраты возмещаются в каждом конкретном случае с разрешения руководителя;

д) на наем жилого помещения во время командировки в случае транзитной остановки, а также вынужденной задержки в дороге — в пределах граничных норм, определенных для страны, где состоялась остановка, в соответствии с *приложением к постановлению Кабинета Министров Украины № 663*;

ж) на служебные телефонные переговоры — в размерах, согласованных с руководителем.

* * *

Таблица 11.1

Корреспонденция бухгалтерских счетов по учету расчетов с подотчетными лицами

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Выдана под отчет работнику предприятия денежная наличность на хозяйственные потребности или для поездки в командировку	372 "Расчеты с подотчетными лицами"	30 "Касса"
2.	Перечислены денежные средства подотчетному лицу по месту его пребывания в командировке	372 "Расчеты с подотчетными лицами"	31 "Счета в банках"
3.	Возмещена работнику сумма превышения затрат от суммы, которая была им получена под отчет для поездки в командировку	372 "Расчеты с подотчетными лицами"	30 "Касса"
4.	Списаны с работника на основании авансового отчета и прилагаемых первичных документов суммы, направленные на закупку для потребностей предприятия как оборотных, так и необоротных активов	15 "Капитальные инвестиции" 20 "Производственные запасы" 21 "Животные на выращивании и откорме" 22 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы" 25 "Полуфабрикаты" 28 "Товары"	372 "Расчеты с подотчетными лицами"
5.	Отображена сумма НДС (налоговый кредит) по приобретенным работником ценностям	64 "Расчеты по налогам и платежам"	372 "Расчеты с подотчетными лицами"
6.	Отображено возвращение в кассу неиспользованных подотчетных сумм	30 "Касса"	372 "Расчеты с подотчетными лицами"

Продолжение табл. 11.1

1	2	3	4
7.	Списаны затраты по командировке на соответствующие бухгалтерские счета	23 “Производство” 39 “Затраты будущих периодов” 84 “Прочие операционные затраты” 91 “Общепроизводственные затраты” 92 “Административные затраты” 93 “Затраты на сбыт”	372 “Расчеты с подотчетными лицами”
8.	Отображено удержание из заработной платы работника подотчетных сумм, на которые им не был своевременно предоставлен авансовый отчет	66 “Расчеты по выплатам работникам”	372 “Расчеты с подотчетными лицами”

Учет расчетов с подотчетными лицами ведется на субсчете 372 “Расчеты с подотчетными лицами” счета 37 “Расчеты с разными дебиторами”. Сальдо субсчета может быть как дебетовым, так и кредитовым.

Обобщение информации о состоянии расчетов с подотчетными лицами находит отображение при журнально-ордерной форме учета в журнале-ордере № 3, а при использовании упрощенной формы бухгалтерского учета — в разделе I Ведомости 3-М (см. прил. А3).

Типовая корреспонденция бухгалтерских счетов по учету расчетов с подотчетными лицами представлена в табл. 11.1.

11.2. Учет расчетов по кредитам банков и прочим кредитным ресурсам

Учет расчетов по долгосрочным займам банков и прочим привлеченным заемным средствам у других лиц, которые не являются текущим обязательством, ведется **на счете 50 “Долгосрочные займы”**.

По кредиту счета 50 “Долгосрочные займы” отображаются суммы полученных долгосрочных займов, а также переводение краткосрочных (отсроченных), **по дебету** — погашение задолженности по ним и переводение в текущую задолженность по долгосрочным обязательствам.

Счет 50 “Долгосрочные займы” имеет такие субсчета:

501 “Долгосрочные кредиты банков в национальной валюте”;

502 “Долгосрочные кредиты банков в иностранной валюте”;

503 “Отсроченные долгосрочные кредиты банков в национальной валюте”;

504 “Отсроченные долгосрочные кредиты банков в иностранной валюте”;

505 “Прочие долгосрочные займы в национальной валюте”;

506 “Прочие долгосрочные займы в иностранной валюте”.

На субсчетах 501, 502 отображаются суммы долгосрочной задолженности банкам за предоставленный кредит соответственно в национальной и иностранной валютах.

На субсчетах 503, 504 отображаются суммы отсроченной задолженности банкам за кредит, срок погашения которого отсрочен, соответственно в национальной и иностранной валюте.

На субсчетах 505, 506 отображаются суммы долгосрочной задолженности относительно обязательства по привлечению заемных средств (кроме кредитов банков), соответственно в национальной и иностранной валюте.

Аналитический учет ведется по заимодателям (банкам) в разрезе каждого кредита (займа) отдельно и срокам погашения кредита (займов).

Учет расчетов в национальной и иностранной валютах по кредитам банков, срок возвращения которых не превышает двенадцати месяцев с даты баланса, и по займам, срок погашения которых прошел, ведется **на счете 60 “Краткосрочные займы”**.

По кредиту счета отображаются суммы полученных кредитов (займов), **по дебету** — сумма их погашения и перевода в долгосрочные обязательства в случае отсрочки кредитов (займов).

Счет 60 “Краткосрочные займы” имеет такие субсчета:

601 “Краткосрочные кредиты банков в национальной валюте”;

602 “Краткосрочные кредиты банков в иностранной валюте”;

603 “Отсроченные краткосрочные кредиты банков в национальной валюте”;

604 “Отсроченные краткосрочные кредиты банков в иностранной валюте”;

605 “Просроченные займы в национальной валюте”;

606 “Просроченные займы в иностранной валюте”.

Аналитический учет ведется по заимодавцам (банкам) в разрезе каждого кредита (займа) отдельно и срокам их погашения.

Типовая корреспонденция бухгалтерских счетов по учету кредитов банков представлена в табл. 11.2.

Таблица 11.2

Корреспонденция бухгалтерских счетов по учету кредитов банков

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Отображено получение предприятием займа	30 “Касса” 311 “Текущие счета в национальной валюте” 312 “Текущие счета в иностранной валюте”	50 “Долгосрочные займы” 60 “Краткосрочные займы”
2.	Отображено получение в банке лимитированной чековой книжки или открытие аккредитива в адрес поставщика за счет займа банка	313 “Прочие счета в банке в национальной валюте” 314 “Прочие счета в банке в иностранной валюте”	50 “Долгосрочные займы” 60 “Краткосрочные займы”
3.	За счет займа банка оплачены приобретенные ценные бумаги других предприятий, облигации государственных и местных займов	14 “Долгосрочные финансовые инвестиции” 35 “Текущие финансовые инвестиции”	50 “Долгосрочные займы” 60 “Краткосрочные займы”
4.	Отражено переформлирование краткосрочного займа банка в долгосрочный	60 “Краткосрочные займы”	50 “Долгосрочные займы”

Продолжение табл. 11.2

1	2	3	4
5.	Погашена задолженность по выданным векселям за счет займа банка	51 “Долгосрочные векселя выданные” 62 “Краткосрочные векселя выданные”	50 “Долгосрочные займы” 60 “Краткосрочные займы”
6.	Проведены расчеты с поставщиками за счет займа банка	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”	50 “Долгосрочные займы” 60 “Краткосрочные займы”
7.	Проведены расчеты с бюджетом по налогам за счет кредита банка	64 “Расчеты по налогам и платежам”	50 “Долгосрочные займы” 60 “Краткосрочные займы”
8.	Погашена задолженность перед органами социального направления за счет займа банка	65 “Расчеты по страхованию”	50 “Долгосрочные займы” 60 “Краткосрочные займы”
9.	Погашена задолженность предприятия перед прочими кредиторами за счет займа банка	685 “Расчеты с прочими кредиторами”	50 “Долгосрочные займы” 60 “Краткосрочные займы”
10.	Отображено возвращение предприятием суммы ранее полученного займа	50 “Долгосрочные займы” 60 “Краткосрочные займы”	30 “Касса” 31 “Счета в банках”
11.	По договоренности с банком в погашение задолженности по полученным кредитам переданы ему векселя, полученные предприятием от покупателя как гарантии относительно оплаты за приобретенные товары	50 “Долгосрочные займы” 60 “Краткосрочные займы”	162 “Долгосрочные векселя полученные” 34 “Краткосрочные векселя полученные”
12.	Погашена задолженность перед банком за кредит путем передачи ему акций предприятия	50 “Долгосрочные займы” 60 “Краткосрочные займы”	46 “Неоплаченный капитал”

Продолжение табл. 11.2

1	2	3	4
13.	Начислены проценты за пользование займом банка и отнесены на финансовые затраты	951 “Проценты по кредиту”	684 “Расчеты по начисленным процентам”
14.	Перечислено банку сумму процентов за пользование займом банка	684 “Расчеты по начисленным процентам”	31 “Счета в банках”

Первичными документами, которые удостоверяют получение и возвращение долгосрочных и краткосрочных займов являются выписка банка (см. образец 3.18) и платежное поручение (см. образец 3.14).

Обобщение информации о состоянии расчетов относительно получения и возвращения кредитов осуществляется при журнально-ордерной форме учета в журнале-ордере № 2, а при упрощенной форме бухгалтерского учета — в разделе I Ведомости 3-М (см. прил. А3).

Учитывая недостаточность собственных оборотных средств для осуществления производственно-хозяйственной деятельности или иных нужд субъекты хозяйствования могут привлекать деньги под проценты у других юридических или физических лиц. Привлечение средств путём займа (под проценты или беспроцентно) в этих условиях оформляется договором, в котором оговариваются условия предоставления займа (сумма займа, процентная ставка за пользование займом и срок его возвращения).

Учет полученного займа от других юридических или физических лиц при условии его погашения на протяжении года с момента возникновения задолженности (краткосрочные займы) осуществляется **на субсчете 685 “Расчеты с прочими кредиторами”**.

По кредиту субсчета 685 “Расчеты с прочими кредиторами” отображаются суммы полученных краткосрочных займов, а также перевод долгосрочных займов в краткосрочные, **по дебету** — погашение задолженности по краткосрочному займу или его перевод в долгосрочные займы.

Аналитический учет по указанному субсчету ведется по каждому кредитору и видам привлеченных средств.

Таблица 11.3

**Корреспонденция бухгалтерских счетов по учету
прочих кредитных ресурсов**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Отображено получение предприятием долгосрочного или краткосрочного займа от прочих юридических или физических лиц	30 «Касса» 31 «Счета в банках»	55 «Прочие долгосрочные обязательства» 685 «Расчеты с прочими кредиторами»
2.	Отображен перевод долгосрочного займа в краткосрочный	55 «Прочие долгосрочные обязательства»	685 «Расчеты с прочими кредиторами»
3.	Отображен перевод краткосрочного займа в долгосрочный	685 «Расчеты с прочими кредиторами»	55 «Прочие долгосрочные обязательства»
4.	Отображена часть долгосрочного займа, которая подлежит погашению на протяжении года с момента возникновения задолженности по долгосрочному займу	55 «Прочие долгосрочные обязательства»	61 «Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам»
5.	Начислены проценты по займам	952 «Прочие финансовые затраты»	684 «Расчеты по начисленным процентам»
6.	Отображена уплата или перечисление кредитодателю процентов по займу	684 «Расчеты по начисленным процентам»	30 «Касса» 31 «Счета в банках»
7.	Отображено погашение долгосрочных и краткосрочных займов прочих юридических или физических лиц	55 «Прочие долгосрочные обязательства» 685 «Расчеты с прочими кредиторами»	30 «Касса» 31 «Счета в банках»
8.	Отображена оплата части долгосрочного займа, которая подлежит погашению на протяжении года с момента возникновения задолженности	61 «Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам»	30 «Касса» 31 «Счета в банках»

Учет полученного займа от других юридических или физических лиц при условии его погашения не ранее чем через год с момента возникновения задолженности (долгосрочные займы) осуществляется **на счете 55 “Прочие долгосрочные обязательства”**.

По кредиту счета 55 “Прочие долгосрочные обязательства” отображаются суммы полученных долгосрочных займов, а также перевод краткосрочных займов в долгосрочные, **по дебету** — погашение задолженности по долгосрочному займам или их перевод в краткосрочные займы.

Аналитический учет по данному счету ведется по каждому кредитору и видам привлеченных средств.

Типовая корреспонденция бухгалтерских счетов по учету прочих кредитных ресурсов представлена в таблице 11.3.

Первичными документами, которые подтверждают получение долгосрочных и краткосрочных займов от других юридических или физических лиц, а также их возвращение есть приходный и расходный кассовые ордера (см. образцы 3.2 и 3.3), платежное поручение (см. образец 3.14), а также выписка банка (см. образец 3.18).

Обобщение информации о получении заемных средств у прочих юридических или физических лиц и их возвращении осуществляется при журнально-ордерной форме учета в журнале-ордере № 2, а при упрощенной форме бухгалтерского учета — в разделе I Ведомости 3-М (см. прил. А3).

11.3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками за полученные товарно-материальные ценности, выполненные работы и предоставленные услуги ведется **на счете 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”**.

По кредиту счета 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” отображается задолженность за полученные от поставщиков и подрядчиков товарно-материальные ценности, принятые работы, услуги, **по дебету** — ее погашение, списание и т.п.

Счет 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” имеет такие субсчета:

631 “Расчеты с отечественными поставщиками”;

632 “Расчеты с иностранными поставщиками”;

633 “Расчеты с участниками ПФГ”.

На субсчете 631 “Расчеты с отечественными поставщиками” ведется учет расчетов за полученные товарно-материальные ценности, выполненные работы, предоставленные услуги по отечественными поставщикам и подрядчиками.

На субсчете 632 “Расчеты с иностранными поставщиками” ведется учет расчетов с иностранными поставщиками и подрядчиками за полученные товарно-материальные ценности, выполненные работы, предоставленные услуги.

На субсчете 633 “Расчеты с участниками ПФГ” участник ПФГ ведет учет расчетов за полученные от участников ПФГ товарно-материальные ценности, работы и услуги.

Аналитический учет ведется отдельно по каждому поставщику и подрядчику в разрезе каждого документа (счета) на выплату.

Типовая корреспонденция бухгалтерских счетов по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками указана в табл. 11.4.

Таблица 11.4

Корреспонденция бухгалтерских счетов по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Отображено поступление от поставщика основных средств или стоимости выполненных работ подрядчиком, связанных с созданием основных средств	15 “Капитальные инвестиции”	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”
2.	Отображено поступление на предприятие от поставщика товарно-материальных ценностей	20 “Производственные запасы” 21 “Животные на выращивании и откорме” 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” 25 “Полуфабрикаты” 28 “Товары”	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”
3.	Отнесена на затраты производства стоимость работ, выполненных подрядчиком	23 “Производство”	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”
4.	Возвращены на предприятие от поставщика ранее перечисленные ему средства	30 “Касса” 31 “Счета в банках”	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”

Продолжение табл. 11.4

1	2	3	4
5.	Отобрана сумма недостачи при оприходовании на склад ценностей от поставщика	374 “Расчеты по претензиям”	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”
6.	Отобрана сумма НДС (налогового кредита) из стоимости приобретенных ценностей у поставщика, а также выполненных работ и услуг подрядчиком	64 “Расчеты по налогам и платежам”	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”
7.	Надлежит подрядчикам за выполненные работы и предоставленные услуги	91 “Общепроизводственные затраты” 92 “Административные затраты” 93 “Затраты на сбыт”	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”
8.	Признанные предприятием претензии (штрафы, пени, неустойки), предъявленные со стороны поставщика	948 “Признанные штрафы, пени, неустойки”	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”
9.	Списана безнадежная дебиторская задолженность по расчетам с поставщиками на прочие затраты операционной деятельности	944 “Сомнительные и безнадежные долги”	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”
10.	Начислена задолженность подрядной организации за осуществление работ, связанных с предотвращением или ликвидацией последствий стихийного бедствия	993 “Прочие чрезвычайные затраты”	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”
11.	Произведена оплата поставщикам и подрядчикам за поставленные ценности, выполненные работы и предоставленные услуги	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”	30 “Касса” 31 “Счета в банках”
12.	В счет оплаты задолженности перед поставщиком переданы векселя, полученные предприятием от покупателя	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”	34 “Краткосрочные векселя полученные”

Продолжение табл. 11.4

13.	Погашена задолженность перед поставщиком средствами, выданными подотчетным лицам	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”	372 “Расчеты с подотчетными лицами”
14.	В счет погашения долга передано поставщику акции предприятия	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”	46 “Неоплаченный капитал”
15.	Проведен расчет с поставщиком за счет займа банка	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”	50 “Долгосрочные займы” 60 “Краткосрочные займы”
16.	Выдан вексель поставщикам и подрядчикам в счет поставки ценностей или выполненных работ	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”	51 “Долгосрочные векселя выданные” 62 “Краткосрочные векселя выданные”

Для обеспечения оплаты предприятием-покупателем желаемых ценностей в его адрес от поставщика выставляется **“Счет-фактура”** (см. образец 2.1), в котором указывается количество, цена и общая сумма (с учетом НДС) относительно их оплаты. В свою очередь, перечисление средств на расчетный счет поставщика осуществляется при помощи документа **“Платежное поручение”** (см. образец 3.14). Подтверждением осуществления оплаты поставщику является **выписка банка** по расчетному счету предприятия (см. образец 3.18).

Для получения у поставщика приобретенных ценностей самовывозом, представителю предприятия-покупателя должна быть выдана **“Доверенность на получение ценностей”** (см. образец 2.2).

Выдача покупателю со склада поставщика товарно-материальных ценностей осуществляется на основании документа **“Товарно-транспортная накладная”** (см. образец 2.4).

Грузы, которые поступают на предприятие от поставщиков, регистрируют в **“Журнал учета грузов, которые поступили”** (см. образец 2.5).

Записи в **“Карточки складского учета”** (см. образец 2.9) ценностей, которые поступили, осуществляются на основании товарно-транспортных накладных или **“Приходного ордера”** (см. образец 2.6), который оформляется кладовщиком по факту их поступления.

Обобщение информации относительно расчетов с поставщиками и подрядчиками находит свое отображение при журнально-ордерной форме учета в журнале-ордере № 3, а при упрощенной форме учета — в разделе I Ведомости 3-М (см. прил. А3).

На счете 36 “Расчеты с покупателями и заказчиками” ведется обобщение информации о расчетах с покупателями и заказчиками за отгруженную продукцию, товары, выполненные работы и услуги, кроме задолженности, которая обеспечена векселем.

Счет 36 “Расчеты с покупателями и заказчиками” имеет такие субсчета:

361 “Расчеты с отечественными покупателями”;

362 “Расчеты с иностранными покупателями”;

363 “Расчеты с участниками ПФГ”.

По дебету счета 36 “Расчеты с покупателями и заказчиками” отображается продажная стоимость реализованной продукции, товаров, выполненных работ, предоставленных услуг (в том числе на выполнение бартерных контрактов), которая включает налог на добавленную стоимость, акцизы и прочие налоги, сборы (обязательные платежи), которые подлежат перечислению в бюджеты и внебюджетные фонды и включены в стоимость реализации, **по кредиту** — сумма платежей, которые поступили на счета предприятия в банковских учреждениях, в кассу, и прочие виды расчетов. Сальдо счета отображает задолженность покупателей и заказчиков за полученную продукцию (работы, услуги).

На субсчете 362 “Расчеты с иностранными покупателями” аналитический учет ведется в гривнах и валюте, обусловленной договором.

Аналитический учет расчетов с покупателями и заказчиками ведется по каждому покупателю и заказчику по каждому предъявленному к уплате счету.

Типовая корреспонденция бухгалтерских счетов по учету расчетов с покупателями и заказчиками представлена в табл. 11.5.

Документальное оформление операций, связанных с реализацией продукции, товаров, работ и услуг, а также проведение оплаты по ним аналогично относительно расчетов с поставщиками и подрядчиками, которое раскрыто выше в данном пункте.

Обобщение информации относительно расчетов с покупателями и заказчиками находит свое отображение при журнально-ордерной форме учета в журнале-ордере № 3, а при упрощенной форме учета — в разделе I ведомости 3-М (см. прил. А3).

Таблица 11.5

**Корреспонденция бухгалтерских счетов по учету расчетов
с покупателями и заказчиками**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Начислена задолженность покупателям за отгруженную им готовую продукцию, выполненные работы или предоставленные услуги по ценам реализации	36 “Расчеты с покупателями и заказчиками”	70 “Доходы от реализации”
2.	Отображено поступление денег от покупателей и заказчиков за реализованные товары, работы и услуги	30 “Касса” 31 “Счета в банках”	36 “Расчеты с покупателями и заказчиками”
3.	Получены от покупателей векселя в счет оплаты за реализованные товары, работы и услуги	162 “Долгосрочные векселя полученные” 34 “Краткосрочные векселя полученные”	36 “Расчеты с покупателями и заказчиками”
4.	Получены от покупателя в счет оплаты ценные бумаги (облигации, казначейские обязательства), приобретенные им на финансовом рынке	14 “Долгосрочные финансовые инвестиции” 35 “Текущие финансовые инвестиции”	36 “Расчеты с покупателями и заказчиками”
5.	Отображено проведение взаимозачета между покупателем и продавцом	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”	36 “Расчеты с покупателями и заказчиками”
6.	Погашена задолженность покупателя за реализованные ему товары, работы и услуги за счет ранее полученного от него аванса	681 “Расчеты по авансам полученным”	36 “Расчеты с покупателями и заказчиками”



Методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о дебиторской задолженности и ее раскрытии в финансовой отчетности определены Положением (стандартом) бухгалтерского учета 10 “Дебиторская задолженность”, утвержденным приказом Министерства Финансов Украины от 8 октября 1999 г. № 237.

Нормы этого Положения (стандарта) применяются предприятиями, организациями и другими юридическими лицами (далее — предприятия) независимо от форм собственности (кроме бюджетных организаций).

Положение (стандарт) 10 применяется с учетом особенностей оценки и раскрытия информации относительно дебиторской задолженности, установленных другими положениями (стандартами) бухгалтерского учета.

Термины, которые используются в положениях (стандартах) бухгалтерского учета, имеют такое значение:

Безнадежная дебиторская задолженность — текущая дебиторская задолженность, относительно которой существует уверенность о ее невозвращении должником или по которой прошел срок исковой давности.

Дебиторы — юридические и физические лица, которые в следствие прошедших событий задолжали предприятию определенные суммы денежных средств, их эквивалентов или других активов.

Дебиторская задолженность — сумма задолженности дебиторов предприятию на определенную дату.

Долгосрочная дебиторская задолженность — сумма дебиторской задолженности, которая не возникает в ходе нормального операционного цикла и будет погашена после двенадцати месяцев с даты баланса.

Текущая дебиторская задолженность — сумма дебиторской задолженности, которая возникает в ходе нормального операционного цикла или будет погашена на протяжении двенадцати месяцев с даты баланса.

Сомнительный долг — текущая дебиторская задолженность за продукцию, товары, работы, услуги, относительно которой существует неуверенность в ее погашении должником.

Чистая реализационная стоимость дебиторской задолженности — сумма текущей дебиторской задолженности за товары, работы, услуги с вычитанием резерва сомнительных долгов.

Признание и оценка дебиторской задолженности

Дебиторская задолженность признается активом, если существует вероятность получения предприятием будущих экономических выгод и может быть достоверно определена ее сумма.

Текущая дебиторская задолженность за продукцию, товары, работы, услуги признается активом одновременно с признанием дохода от реализации продукции, товаров, работ и услуг и оценивается по первоначальной стоимости. В случае отсрочки платежа за продукцию, товары, работы, услуги с образованием от этого разницы между справедливой стоимостью дебиторской задолженности и номинальной суммой денежных средств и/или их эквивалентов, которые подлежат получению за продукцию, товары, работы, услуги, такая разница признается дебиторской задолженностью по начисленным доходам (процентам) в периоде ее начисления.

Текущая дебиторская задолженность за продукцию, товары, работы, услуги включается в итог баланса по чистой реализационной стоимости. Для определения чистой реализационной стоимости на дату баланса вычисляется величина резерва сомнительных долгов.

Величина резерва сомнительных долгов определяется, исходя из платежеспособности отдельных дебиторов или на основе классификации дебиторской задолженности.

Классификация дебиторской задолженности за продукцию, товары, работы, услуги осуществляется группированием дебиторской задолженности по срокам ее непогашения с установлением коэффициента сомнительности для каждой группы. Коэффициент сомнительности устанавливается предприятием, исходя из фактической суммы безнадежной дебиторской задолженности за продукцию, товары, работы, услуги за предыдущие отчетные периоды. Коэффициент сомнительности, как правило, возрастает с увеличением сроков непогашения дебиторской задолженности. Величина резерва сомнительных долгов определяется как сумма произведений текущей дебиторской задолженности за продукцию, товары, работы, услуги соответствующей группы и коэффициента сомнительности соответствующей группы.

Учет резервов по сомнительной дебиторской задолженности, относительно которой есть риск невозвращения, ведется на счете 38 “Резерв сомнительных долгов”.

По кредиту счета 38 “Резерв сомнительных долгов” отображается создание резерва сомнительных долгов в корреспонденции со счетами учета затрат, по дебету — списание сомнительной задолженности в корреспонденции со счетами учета дебиторской задолженности или уменьшения начисленных резервов в корреспонденции со счетом учета доходов.

Счет 38 “Резерв сомнительных долгов” корреспондирует

по дебету с кредитом счетов:

- 36 “Расчеты с покупателями и заказчиками”
- 63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”
- 71 “Прочий операционный доход”

по кредиту с дебетом счетов:

- 84 “Прочие операционные затраты”
- 94 “Прочие затраты операционной деятельности”

Аналитический учет на счете 38 “Резерв сомнительных долгов” ведется в разрезе должников или по срокам непогашения дебиторской задолженности.

Начисление суммы резерва сомнительных долгов за отчетный период отображается в отчете о финансовых результатах в составе прочих операционных затрат.

Исключение безнадежной дебиторской задолженности за продукцию, товары, работы, услуги из активов осуществляется с одновременным уменьшением величины резерва сомнительных долгов. В случае недостаточности суммы начисленного резерва сомнительных долгов безнадежная дебиторская задолженность за продукцию, товары, работы, услуги списывается с активов на прочие операционные затраты. Сумма возмещения ранее списанной безнадежной дебиторской задолженности включается в состав прочих операционных доходов.

Текущая дебиторская задолженность, не связанная с реализацией продукции, товаров, работ, услуг, которая признана безнадежной, списывается с баланса с отображением потерь в составе прочих операционных затрат.

11.4. Учет расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами

При организации учета расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами следует учитывать, что он должен обеспечить контроль за правильным начислением и своевременной уплатой налогов и сборов с целью избежания уплаты штрафов за несвоевременное и неполное осуществление надлежащих платежей.

Основными нормативно-правовыми документами, которые определяют расчет и уплату налогов и платежей как субъектами предпринимательской деятельности, так и работниками предприятий, являются:

- Закон Украины “О налогообложении прибыли предприятий” от 28.12.1994 г. № 334/94-ВР;
- Закон Украины “О налоге на добавленную стоимость” от 03.04.1997 г. №168/97-ВР;
- Закон Украины “О налоге с владельцев транспортных средств и других самоходных машин” от 11.12.1991 г. №1963-ХІІ;
- Закон Украины “О налоге с доходов физических лиц” от 22.05.2003 г. № 889-IV.

Для обобщения информации о расчетах предприятия по всем видам платежей в бюджет, включая налоги с работников предприятия, и по финансовым санкциям, которые направляются в доход бюджета, предназначен **счет 64 “Расчеты по налогам и платежам”**.

Порядок взыскания таких платежей определяется действующим законодательством.

По кредиту счета 64 “Расчеты по налогам и платежам” отображаются начисленные платежи в бюджет, **по дебету** — надлежащие к возмещению из бюджета налоги, их уплата, списание и т.п.

Счет 64 “Расчеты по налогам и платежам” имеет такие субсчета:

- 641 “Расчеты по налогам”;
- 642 “Расчеты по обязательным платежам”;
- 643 “Налоговые обязательства”;
- 644 “Налоговый кредит”.

На субсчете 641 “Расчеты по налогам” ведется учет налогов, которые начисляются и уплачиваются согласно действующему законодательству (налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, другие налоги).

На субсчете 642 “Расчеты по обязательным платежам” ведется учет расчетов по сборам (обязательным платежам), которые исчисляются в соответствии с действующим законодательством и учет которых не ведется на счете 65 “Расчеты по страхованию”.

На субсчете 643 “Налоговые обязательства” ведется учет суммы налога на добавленную стоимость, определенную, исходя из суммы полученных авансов (предыдущей оплаты) за готовую продукцию, товары, другие материальные ценности и нематериальные активы, работы, услуги, которые подлежат отгрузке (выполнению).

На субсчете 644 “Налоговый кредит” ведется учет суммы налога на добавленную стоимость, на которую предприятие приобрело право уменьшить налоговое обязательство.

Аналитический учет расчетов по налогам и платежам ведется по их видам.

Типовая корреспонденция бухгалтерских счетов по учету расчетов по налогам и платежам представлена в табл. 11.6.

Бухгалтерскими документами, на основании которых производятся начисления налогов в бюджет, выступают:

- по налогу на добавленную стоимость — “Налоговая накладная”;
- по подоходному налогу — “Расчетно-платежная ведомость” или раздел II Ведомости 3-М (см. прил. А3).
- штрафные санкции налоговых органов оформляются в виде актов или протоколов;
- коммунального налога и налога с собственников транспортных средств — расчет бухгалтерии.

Уплата подлежащих налогов и платежей в бюджет из расчетного счета осуществляется с помощью документа “Платежное поручение” (см. образец 3.14).

Синтетический и аналитический учет расчетов по налогам и платежам осуществляют при журнально-ордерной форме учета в журнале-ордере № 3, а при упрощенной форме учета — в разделе I Ведомости 3-М (см. прил. А3).

Таблица 11.6

Корреспонденция бухгалтерских счетов по учету расчетов по налогам и платежам

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Начислен налог на прибыль от облагаемой налогом прибыли	79 “Финансовые результаты” 98 “Налоги на прибыль”	98 “Налоги на прибыль” 64 “Расчеты по налогам и платежам”
2.	Начислен акцизный сбор	70 “Доходы от реализации”	64 “Расчеты по налогам и платежам”
3.	Начислен налог на добавленную стоимость от стоимости реализованных товаров, работ и услуг	70 “Доходы от реализации”	64 “Расчеты по налогам и платежам”
4.	Отражен удержанный подоходный налог из заработной платы работников	66 “Расчеты по выплатам работникам”	64 “Расчеты по налогам и платежам”
5.	Начислен коммунальный налог в размере 10% не облагаемого налогом минимума в расчете на каждого работника предприятия	92 “Административные затраты”	64 “Расчеты по налогам и платежам”
6.	Начислен налог с владельцев транспортных средств и других самоходных машин (за шкалой)	92 “Административные затраты”	64 “Расчеты по налогам и платежам”
7.	Отражены подлежащие к уплате в бюджет штрафные санкции, начисленные налоговыми органами	948 “Признанные штрафы, пени, неустойки”	64 “Расчеты по налогам и платежам”
8.	Начислен налог на добавленную стоимость от стоимости приобретенных товарно-материальных ценностей	64 “Расчеты по налогам и платежам”	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”
9.	Перечислены из расчетного счета подлежащие к уплате налоги в бюджет	64 “Расчеты по налогам и платежам”	31 “Счета в банках”

Продолжение табл. 11.6

1	2	3	4
10.	Погашена задолженность перед бюджетом за счет займов банка	64 “Расчеты по налогам и платежам”	50 “Долгосрочные займы” 60 “Краткосрочные займы”
11.	В счет обеспечения платежей в бюджет выдан вексель	64 “Расчеты по налогам и платежам”	51 “Долгосрочные векселя выданные” 62 “Краткосрочные векселя выданные”

Учет расчетов по сборам на обязательное государственное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование, обязательное социальное страхование на случай безработицы и т.п., по индивидуальному страхованию персонала предприятия, страхованию имущества и по другим расчетам по страхованию ведется **на счете 65 “Расчеты по страхованию”**.

По кредиту счета 65 “Расчеты по страхованию” отображаются начисленные обязательства по страхованию, а также полученные от органов страхования средства, **по дебету** – погашение задолженности и расходование средств страхования на предприятии.

Порядок взыскания и использования сборов на обязательное государственное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование, на обязательное социальное страхование на случай безработицы и на другие виды страхования регулируется действующим законодательством.

Счет 65 “Расчеты по страхованию” имеет такие субсчета:

- 651 “По пенсионному обеспечению”;
- 652 “По социальному страхованию”;
- 653 “По страхованию на случай безработицы”;
- 654 “По индивидуальному страхованию”;
- 655 “По страхованию имущества”.

На субсчете 651 “По пенсионному обеспечению” ведется учет расчетов с Пенсионным фондом Украины по сбору на обязательное государственное пенсионное страхование.

На субсчете 652 “По социальному страхованию” ведется учет расчетов с Фондом социального страхования Украины по сбору на обязательное социальное страхование.

На субсчете 653 “По страхованию на случай безработицы” ведется учет расчетов с Государственным бюджетом Украины по сбору на обязательное социальное страхование на случай безработицы.

На субсчете 654 “По индивидуальному страхованию” ведется учет расчетов со страховыми организациями по индивидуальному страхованию персонала предприятия, по их письменным поручениям, в случае добровольного страхования, с начисленной им заработной платы страховых взносов по договорам и по обязательному страхованию, которое устанавливается законодательством.

На субсчете 655 “По страхованию имущества” ведется учет расчетов по страхованию имущества предприятия и имущества работников предприятия. Такие страховые платежи подлежат перечислению страховым организациям.

Аналитический учет ведется по каждому виду сборов и отчислений, по страхователям и отдельным договорам страхования.

Основными нормативно-правовыми документами, которые определяют расчет и уплату сборов в фонды социального направления, являются:

- Закон Украины “О сборе на обязательное государственное пенсионное страхование” от 26.06.1997 г. № 400/97-ВР;
- Закон Украины “О сборе на обязательное социальное страхование” от 26.06.1997 г. № 402/97-ВР;
- Постановление Кабинета Министров Украины “Об утверждении порядка определения страховых тарифов для предприятий, учреждений и организаций на общеобязательное государственное социальное страхование от несчастного случая на производстве и профессионального заболевания” от 13.09.2000 г. № 1423.

Типовая корреспонденция бухгалтерских счетов по учету расчетов с фондами социального направления указана в табл. 11.7.

Следует отметить, что осуществление начисления сборов в фонды социального направления и отнесение их на затраты производства оформляется в виде бухгалтерского расчета. В свою очередь, осуществление сборов в фонды социального направления путем удержания из суммы совокупного облагаемого налогом дохода работников предприятия осуществляется по данным “Расчетно-платежной ведомости” непосредственно по каждому из них.

Таблица 11.7

Корреспонденция бухгалтерских счетов по учету расчетов с фондами социального направления

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Учет сборов в Пенсионный фонд			
1.	Произведено начисление на заработную плату работников предприятия в Пенсионный фонд и отнесено на соответствующие счета затрат субъекта хозяйствования	23 “Производство” 91 “Общепроизводственные затраты” 92 “Административные затраты” 93 “Затраты на сбыт”	651 “По пенсионному обеспечению”
2.	Произведено удержание в Пенсионный фонд из суммы совокупного облагаемого налогом дохода работников предприятия	66 “Расчеты по выплатам работникам”	651 “По пенсионному обеспечению”
3.	Отображен сбор на государственное пенсионное страхование от суммы выручки субъекта хозяйствования с операций по продаже ювелирных изделий из золота, платины и драгоценных камней	70 “Доходы от реализации”	651 “По пенсионному обеспечению”
4.	Отображен сбор на государственное пенсионное страхование при приобретении предприятием легкового автомобиля	15 “Капитальные инвестиции”	651 “По пенсионному обеспечению”
5.	Отображен сбор на государственное пенсионное страхование при приобретении предприятием недвижимого имущества	15 “Капитальные инвестиции”	651 “По пенсионному обеспечению”
6.	Отображен сбор на государственное пенсионное страхование в размере в зависимости от количества произведенных табачных изделий украинскими товаропроизводителями или импортированных из-за границы	70 “Доходы от реализации”	651 “По пенсионному обеспечению”

Продолжение табл. 11.7

1	2	3	4
7.	Отображен сбор на государственное пенсионное страхование от стоимости оплаченных предприятием услуг сотовой мобильной связи	70 “Доходы от реализации”	651 “По пенсионному обеспечению”
Учет сборов в Фонд социального страхования, Фонд занятости, Фонд страхования от несчастного случая на производстве и профессионального заболевания			
8.	Произведено начисление на заработную плату работников предприятия в Фонд социального страхования и отнесено на соответствующие счета затрат субъекта хозяйствования	23 “Производство” 91 “Общепроизводственные затраты” 92 “Административные затраты” 93 “Затраты на сбыт”	652 “По социальному страхованию”
9.	Произведено удержание в Фонд социального страхования из суммы совокупного облагаемого налогом дохода работников предприятия	66 “Расчеты по выплатам работникам”	652 “По социальному страхованию”
10.	Возмещена временная потеря трудоспособности работником предприятия из Фонда социального страхования на основании предоставленного больничного	652 “По социальному страхованию”	66 “Расчеты по выплатам работникам”
11.	Произведено начисление на заработную плату работников предприятия в Фонд страхования на случай безработицы и отнесено на соответствующие счета затрат субъекта хозяйствования	23 “Производство” 91 “Общепроизводственные затраты” 92 “Административные затраты” 93 “Затраты на сбыт”	653 “По страхованию на случай безработицы”
12.	Произведено удержание в Фонд страхования на случай безработицы из суммы совокупного облагаемого налогом дохода работников предприятия	66 “Расчеты по выплатам работникам”	653 “По страхованию на случай безработицы”

Продолжение табл. 11.7

1	2	3	4
13.	Произведены начисления (по шкале) на заработную плату работников предприятия в Фонд страхования от несчастного случая на производстве и профессионального заболевания	23 “Производство” 91 “Общепроизводственные затраты” 92 “Административные затраты” 93 “Затраты на сбыт”	656 “По страхованию от несчастного случая на производстве и профессионального заболевания”
Перечисления сборов в фонды социального направления			
14.	Перечислены с расчетного счета надлежащие к оплате сборы в соответствующие социальные фонды	65 “Расчеты по страхованию”	31 “Счета в банках”
15	Погашена задолженность перед фондами социального направления за счет займа банка	65 “Расчеты по страхованию”	50 “Долгосрочные займы” 60 “Краткосрочные займы”
16	В счет обеспечения платежей в фонды социального направления предприятием выдан вексель	65 “Расчеты по страхованию”	51 “Долгосрочные векселя выданные” 62 “Краткосрочные векселя выданные”

Кроме расчетов с фондами социального направления, на счете 65, в частности на субсчете 654 “По индивидуальному страхованию”, осуществляется учет по добровольному страхованию граждан (работников предприятия). Сумма удержанных страховых взносов находит свое отображение по дебету счета 66 “Расчеты по выплатам работникам” и кредиту счета 654 “По индивидуальному страхованию”. Перечисление средств в соответствующие страховые компании отображается по дебету счета 654 и кредиту счета 31.

Также по счету 65, кроме вышеуказанного, отображаются расчеты предприятия по операциям, связанным со страхованием

рисков потери урожая, транспортировке продукции при реализации, страхование имущества субъекта хозяйствования. Факт заключения договоров со страховыми организациями, на основании договора страхования, находит отображение по дебету счета 39 “Затраты будущих периодов” и кредита счета 655 “По страхованию имущества”. Перечисление средств в страховые компании отображается по дебету счета 655 и кредиту счета 31.

Синтетический и аналитический учет расчетов с фондами социального направления осуществляется при журнально-ордерной форме учета в журнале-ордере № 5, а при упрощенной форме учета — в разделе I Ведомости 3-М (см. прил. А3).

11.5. Учет расчетов с участниками

Для обобщения информации о расчетах с участниками и учредителями предприятия, которые связаны с распределением прибыли (дивиденды и пр.), используют **счет 67 “Расчеты с участниками”**.

По кредиту счета 67 “Расчеты с участниками” отображается увеличение задолженности предприятия перед учредителями и участниками общества, **по дебету** — ее уменьшение (погашение), в том числе реинвестирование доходов.

Счет 67 “Расчеты с участниками” имеет такие субсчета:

671 “Расчеты по начисленным дивидендам”;

672 “Расчеты по прочим выплатам”.

На субсчете 671 “Расчеты по начисленным дивидендам” учитывают дивиденды, начисленные владельцам простых и привилегированных акций (доля в уставном капитале) за счет прибыли или других, предусмотренных учредительными документами, источников.

На субсчете 672 “Расчеты по прочим выплатам” предприятия ведут учет прочих выплат, начисленных учредителям и участникам за пользование имуществом, в частности земельным и имущественным паем, а также выплат в связи с получением надлежащей выбывшему участнику (основателю) части активов предприятия.

Аналитический учет ведется по каждому учредителю и участнику и по видам выплат.

Дивиденды — платеж, который осуществляется юридическим лицом в пользу собственников (доверенных лиц соб-

ственника) корпоративных прав, эмитированных таким юридическим лицом, в связи с распределением части его прибыли.

В дивиденды не включаются выплаты юридического лица, связанные с обратным выкупом акций, частиц (паев), ранее эмитированных таким юридическим лицом.

Налогоплательщик, который выплачивает дивиденды своим акционерам (собственникам), начисляет и удерживает налог на дивиденды из начисленной суммы выплат за счет таких выплат независимо от того, является ли эмитент налогоплательщиком налога на прибыль. Указанный налог вносится в бюджет до или одновременно с выплатой дивидендов.

Налогоплательщик — эмитент корпоративных прав уменьшает сумму начисленного налога на прибыль на сумму внесенного в бюджет налога на дивиденды.

В случае, если сумма уплаченного налога на дивиденды превышает сумму налоговых обязательств предприятия-эмитента по налогу на прибыль отчетного периода, разница переносится на уменьшение обязательств по налогу на прибыль такого предприятия в будущих налоговых периодах.

Налог на дивиденды не применяется в случае выплаты дивидендов в виде акций (долей, паев), эмитированных предприятием, которое начисляет дивиденды, при условии, что такая выплата не изменяет пропорций (долей) участия всех акционеров (собственников) в уставном фонде предприятия-эмитента.

Если вследствие полной ликвидации предприятия налогоплательщик — собственник корпоративных прав, эмитированных таким предприятием, получает средства или имущество, стоимость которых превышает балансовую стоимость таких корпоративных прав, сумма превышения включается в валовой доход такого лица. В случае, если сумма средств или стоимость имущества меньше номинальной стоимости корпоративных прав, сумма убытков относится в валовые затраты налогоплательщика в налоговый период получения такой компенсации, но не раньше периода полной ликвидации предприятия-эмитента.

Типовая корреспонденция бухгалтерских счетов по учету расчетов с участниками представлена в табл. 11.8.

Обобщение учетных данных о состоянии расчетов с участниками осуществляется при журнально-ордерной форме учета в журнале-ордере № 3, а при упрощенной форме учета — в разделе I Ведомости 3-М (см. прил. А3).

Таблица 11.8

Корреспонденция бухгалтерских счетов по учету расчетов с участниками

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1.	Отображены начисления дивидендов акционерам предприятия	443 "Прибыль, использованная в отчетном периоде"	671 "Расчеты по начисленным дивидендам"
2.	Отображены удержания налога из суммы начисленных дивидендов	671 "Расчеты по начисленным дивидендам"	641 "Расчеты по налогам"
3.	Произведена выплата акционерам дивидендов после удержания налога	671 "Расчеты по начисленным дивидендам"	30 "Касса" 31 "Счета в банках"
4.	Перечислен в бюджет налог, удержанный из начисленных дивидендов	641 "Расчеты по налогам"	31 "Счета в банках"
5.	Отображено уменьшение нераспределенной прибыли предприятия, которая осталась после выплаты дивидендов	441 "Прибыль нераспределенная"	443 "Прибыль, использованная в отчетном периоде"

11.6. Учет расчетов векселями

Учет расчетов между субъектами экономических взаимоотношений может осуществляться с помощью векселей.

Вексель — ценная бумага, которая удостоверяет безусловное денежное обязательство векселедателя заплатить после наступления срока определенную сумму денег владельцу векселя (векселедержателю).

Выпускаются такие виды векселей: простой, переводной.

Простой вексель содержит такие реквизиты:

- а) наименование — "вексель";
- б) простое и ничем не обусловленное обещание заплатить определенную сумму;
- в) указание срока платежа;
- г) указание места, в котором должен осуществиться платеж;
- д) наименование того, кому или по приказу кого платеж должен быть осуществлен;

- е) дату и место составления векселя;
- и) подпись того, кто выдает документ (векселедателя).

Переводной вексель должен содержать, кроме реквизитов, предусмотренных в подпунктах “а”, “в-и”, также:

- простое и ничем не обусловленное предложение заплатить определенную сумму;
- наименование того, кто должен платить (плательщика).

Документ, в котором отсутствует любой из реквизитов, не имеет силы простого или переводного векселя, за исключением таких случаев:

- а) вексель, срок платежа по которому не указан, рассматривается как такой, что подлежит оплате по предъявлению;
- б) при отсутствии особого указания место, указанное рядом с наименованием плательщика (место составления документа — для простого векселя), считается местом платежа и одновременно местожительством плательщика (векселедателя — для простого векселя);
- в) вексель, в котором не указано место его составления, считается подписанным в месте, обозначенном рядом с наименованием векселедателя.

Порядок выпуска и обращения векселей определяется Кабинетом Министров Украины.

Типовая форма документа “Простой вексель” представлена в образце 11.4.

На счете 34 “Краткосрочные векселя полученные” ведется учет задолженности покупателей, заказчиков и других дебиторов за отгруженную продукцию (товары), выполненные работы, предоставленные услуги и по другим операциям, которые обеспечены векселями.

Счет 34 “Краткосрочные векселя полученные” имеет такие субсчета:

- 341 “Краткосрочные векселя, полученные в национальной валюте”;
- 342 “Краткосрочные векселя, полученные в иностранной валюте”.

На счете 34 “Краткосрочные векселя полученные” по дебету отображается получение векселя за проданные товары (работы, услуги) и по другим операциям, **по кредиту** — получение средств в погашение векселей, погашение полученным векселем кредиторской задолженности, продажа векселя третьей стороне и т.п.

Образец 11.4

ААТ
ПРОСТОЙ ВЕКСЕЛЬ № 410245

валюта платежа	сумма цифрами	Грн. 20500,00
место составления		17 января 2005 г.
20 июня 2005 г.	срок платежа	Акционерному

Мы заплатим против этого векселя
название того, или
его приказа

Мы заплатим против этого векселя

обществу "Пласт-дизайн" р/с №260003752010238 в АКБ "Сатурн" г. Винница МФО 685017

кому или по чьему приказу платеж должен быть осуществлен

Грн. Двадцать тысяч пятьсот грн. 00 коп.

валюта	сумма прописью
Подлежит уплате в	АКБ
"Приоритет" г.Киев	
место платежа	г. Киев, ул. Ростовая, 9
МФО 340560	= Иваненко
название банковского	= Петренко
р/с №26003404705507	
учреждения	Название, подпись и точный адрес векселедателя

Акционерное общество "Росток"

г. Киев, ул. Ростовая, 9

= Иваненко

= Петренко

Название, подпись и точный адрес векселедателя

Аналитический учет ведется по каждому полученному векселю. Учет долгосрочных векселей, полученных в обеспечение долгосрочной дебиторской задолженности, ведется на субсчете **162 “Долгосрочные векселя полученные”** счета 16 “Долгосрочная дебиторская задолженность”.

По дебету субсчета 162 “Долгосрочные векселя полученные” отображается получение векселя за проданные товары (работы, услуги) и по другим операциям, **по кредиту** — получение средств в погашение векселей, погашение полученным векселем кредиторской задолженности, продажа векселя третьему лицу и т.п.

Аналитический учет ведется по каждому полученному векселю.

На счете 62 “Краткосрочные векселя выданные” ведется учет расчетов по задолженности поставщикам, подрядчикам и другим кредиторам за полученные сырье, материалы, товары, услуги, работы и по другим операциям, на которую предприятием выданы векселя.

Счет 62 “Краткосрочные векселя выданные” имеет такие субсчета:

621 “Краткосрочные векселя, выданные в национальной валюте”;

622 “Краткосрочные векселя, выданные в иностранной валюте”.

По кредиту счета 62 “Краткосрочные векселя выданные” отображается выдача векселей в обеспечение поставок (работ, услуг) поставщиков и других кредиторов и в обеспечение других операций, **по дебету** — погашение задолженности по выданным векселям, ее списание и т.п.

Аналитический учет ведется по каждому выданному векселю и по срокам их погашения.

На счете 51 “Долгосрочные векселя выданные” ведется учет расчетов с поставщиками, подрядчиками и другими кредиторами за материальные ценности, выполненные работы, полученные услуги и по другим операциям, задолженность по которым обеспечена выданными векселями и не является текущим обязательством.

Счет 51 “Долгосрочные векселя выданные” имеет такие субсчета:

511 “Долгосрочные векселя, выданные в национальной валюте”;

512 “Долгосрочные векселя, выданные в иностранной валюте”.

На счете 51 “Долгосрочные векселя выданные” по кредиту отображается выдача векселя в обеспечение за полученные материальные ценности, услуги, выполненные работы и по другим операциям, **по дебету** — погашение задолженности, обеспеченной выданным векселем.

Аналитический учет ведется по каждому выданному векселю.

Следует отметить, что векселя являются бланками строгой отчетности. Поэтому их приобретение в бланкоиздательстве, хранение, учет и списание на административные затраты осуществляются согласно порядку учета бланков строгой отчетности, который изложен в пункте 2.3, раздела 2, части 2.

Обобщение бухгалтерской информации о состоянии расчетов с покупателями и заказчиками, а также поставщиками и подрядчиками при помощи векселей находит свое отображение при журнально-ордерной форме учета в журнале-ордере № 3, а при упрощенной форме бухгалтерского учета — в разделе I Ведомости 3-М (см. прил. А3).

Типовая корреспонденция бухгалтерских счетов по учету расчетов при помощи векселей представлена в табл. 11.9.

Таблица 11.9

Корреспонденция бухгалтерских счетов по учету расчетов векселями

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Учет векселей полученных			
1.	Начислена задолженность покупателю за реализованные товары работы, и услуги	36 “Расчеты с покупателями и заказчиками”	70 “Доходы от реализации”
2.	Получен от покупателя вексель как гарантия относительно оплаты в будущем	162 “Долгосрочные векселя полученные” 34 “Краткосрочные векселя полученные”	36 “Расчеты с покупателями и заказчиками”

Продолжение табл. 11.9

1	2	3	4
3.	Начислены проценты по полученному от покупателя векселю	37 “Расчеты с разными дебиторами”	73 “Прочие финансовые доходы”
4.	Поступили деньги от покупателя в счет погашения ранее полученного от него векселя на основную сумму и сумму процентов, которые составляют плату за использование векселедателем основной суммы на протяжении действия векселя	30 “Касса” 31 “Счета в банках”	162 “Долгосрочные векселя полученные” 34 “Краткосрочные векселя полученные” 37 “Расчеты с разными дебиторами”
5.	Проведено погашение задолженности предприятия перед кредитором путем передачи ему векселя, полученного от покупателя	63 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”	162 “Долгосрочные векселя полученные” 34 “Краткосрочные векселя полученные” 37 “Расчеты с разными дебиторами”
6.	Отображена основная сумма реализованного векселя, полученного от покупателя	97 “Прочие затраты”	162 “Долгосрочные векселя полученные” 34 “Краткосрочные векселя полученные”
7.	Отображено списание процентов по реализованному векселю	95 “Финансовые затраты”	37 “Расчеты с разными дебиторами”
8.	Отображено начисление выручки по реализованному векселю	36 “Расчеты с покупателями и заказчиками”	74 “Прочие доходы”
9.	Отображено поступление денежной наличности по реализованному векселю	30 “Касса” 31 “Счета в банках”	36 “Расчеты с покупателями и заказчиками”

Продолжение табл. 11.9

1	2	3	4
Учет векселей выданных			
10.	Выданы векселя поставщикам и прочим кредиторам за поставленные ими товарно-материальные ценности	63 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" 685 "Расчеты с прочими кредиторами"	51 "Долгосрочные векселя выданные" 62 "Краткосрочные векселя выданные"
11.	Отображена задолженность по процентам за использование векселедателем основной суммы на протяжении действия векселя	95 "Финансовые затраты"	684 "Расчеты по начисленным процентам"
12.	Оплачена поставщикам и прочим кредиторам задолженность по основной сумме, а также процентам по выданному векселю	51 "Долгосрочные векселя выданные" 62 "Краткосрочные векселя выданные" 684 "Расчеты по начисленным процентам"	31 "Счета в банках"

Раздел 12

Финансовая отчетность предприятия

В разделе рассматриваются следующие вопросы:

12.1. Бухгалтерский баланс

12.2. Отчет о финансовых результатах

12.3. Отчет о движении денежных средств

12.4. Отчет о собственном капитале

12.1. Бухгалтерский баланс

Нормативным документом, которым определяется содержание и форма баланса и общие требования к раскрытию его статей является Положение (стандарт) бухгалтерского учета 2 “Баланс”, утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 31.03.1999 г. № 87.

Нормы этого Положения (стандарта) применяются к балансам предприятий, организаций и других юридических лиц (далее — предприятия) всех форм собственности (кроме банков и бюджетных организаций).

Особенности составления консолидированного баланса определяются отдельным положением (стандартом).

Термины, которые используются в этом Положении (стандарте), имеют такое значение:

Активы — ресурсы, контролируемые предприятием в результате прошедших событий, использование которых, как ожидается, приведет к поступлению экономических выгод в будущем.

Собственный капитал — часть в активах предприятия, которая остается после вычитания его обязательств.

Долгосрочные обязательства — все обязательства, которые не являются текущими обязательствами.

Связанные стороны — предприятия, отношения между которыми обуславливают возможность одной стороны контролировать другую или осуществлять существенное влияние на принятие финансовых и оперативных решений другой стороной.

Обязательства — задолженность предприятия, которая возникла вследствие прошедших событий и погашение которой, как можно ожидать, приведет к уменьшению ресурсов предприятия, воплощающих в себе экономические выгоды.

Эквиваленты денежных средств — краткосрочные высоколиквидные финансовые инвестиции, которые свободно конвертируются в определенные суммы денежных средств и характеризуются незначительным риском изменения стоимости.

Финансовые инвестиции — активы, которые содержатся предприятием с целью увеличения прибыли (процентов, дивидендов и пр.), возрастание стоимости капитала или других выгод для инвестора.

Текущие обязательства — обязательства, которые будут погашены на протяжении операционного цикла предприятия или должны быть погашены на протяжении двенадцати месяцев, начиная с даты баланса.

Необоротные активы — все активы, которые не являются оборотными.

Оборотные активы — денежные средства и их эквиваленты, не ограниченные в использовании, а также другие активы, предназначенные для реализации или потребления на протяжении операционного цикла или на протяжении двенадцати месяцев с даты баланса.

Операционный цикл — промежуток времени между приобретением запасов для осуществления деятельности и получением средств (эквивалентов денежных средств) от реализации произведенной из них продукции или товаров и услуг.

Целью составления баланса является предоставление пользователям полной, правдивой и непредубежденной информации о финансовом состоянии предприятия на отчетную дату.

В балансе отображаются активы, обязательства и собственный капитал предприятия.

Свертывание статей активов и обязательств недопустимо, кроме случаев, предусмотренных соответствующими положениями (стандартами).

Итог активов баланса должен равняться сумме обязательств и собственного капитала.

Для малых предприятий предполагается сокращенная форма баланса.

Признание статей баланса

Актив отображается в балансе при условии, что оценка его может быть достоверно определена и можно ожидать получения в будущем экономических выгод, связанных с его использованием.

Затраты на приобретение и создание актива, которые, соответственно предыдущему абзацу, не могут быть отображены в балансе, включаются в затраты отчетного периода в отчете о финансовых результатах.

Обязательство отображается в балансе, если его оценка может быть достоверно определена и существует вероятность уменьшения экономических выгод в будущем вследствие его погашения.

Собственный капитал отображается в балансе одновременно с отображением активов или обязательств, которые приводят к его изменению.

Содержание статей баланса и его форма представлены в пункте 3.1 раздела 3 “Бухгалтерский баланс” части 1.

Оценка и дальнейшее раскрытие отдельных статей баланса в примечаниях к отчетности осуществляются в соответствии с соответствующими положениями (стандартами) бухгалтерского учета.

12.2. Отчет о финансовых результатах

Приказом Министерства финансов Украины от 31 марта 1999 г. № 87 утверждено Положение (стандарт) бухгалтерского учета 3 “Отчет о финансовых результатах”.

Общие положения

1. Этим Положением (стандартом) определяются содержание и форма Отчета о финансовых результатах, а также общие требования к раскрытию его статей.

2. Нормы этого Положения (стандарта) касаются отчетов о финансовых результатах предприятий, организаций и других юридических лиц (далее — предприятия) всех форм собственности (кроме банков и бюджетных организаций).

3. Особенности составления консолидированного отчета о финансовых результатах определяются отдельным Положением (стандартом).

4. Термины, которые используются в этом Положении (стандарте), имеют такое значение:

Затраты — уменьшение экономических выгод в виде выбытия активов или увеличения обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала (за исключением уменьшения капитала за счет его изъятия или распределения собственниками) за отчетный период.

Собственный капитал — часть в активах предприятия, которая остается после вычитания его обязательств.

Доходы — увеличение экономических выгод в виде поступления активов или уменьшения обязательств, которые приводят к возрастанию собственного капитала (кроме возрастания капитала за счет взносов собственников) за отчетный период.

Убыток — превышение суммы затрат над суммой дохода, для получения которого были осуществлены эти затраты.

Обычная деятельность — любая основная деятельность предприятия, а также операции, которые ее обеспечивают или возникают вследствие ее проведения.

Метод участия в капитале — метод учета инвестиций, согласно которому балансовая стоимость инвестиций соответственно увеличивается или уменьшается на сумму увеличения или уменьшения доли инвестора в собственном капитале объекта инвестирования.

Чрезвычайное событие — событие или операция, которое отличается от обычной деятельности предприятия, и не предполагается, что она будет повторяться периодически или в каждом последующем отчетном периоде.

Операционная деятельность — основная деятельность предприятия, а также другие виды деятельности, которые не являются инвестиционной или финансовой деятельностью.

Основная деятельность — операции, связанные с производством или реализацией продукции (товаров, работ, услуг), что является главной целью создания предприятия и обеспечивают основную часть его дохода.

Прибыль — сумма, на которую доходы превышают связанные с ними затраты.

Ассоциированное предприятие — предприятие, в котором инвестору принадлежит блокирующий (более 25 процентов)

пакет акций (голосов) и которое не является дочерним или совместным предприятием инвестора.

5. Целью составления отчета о финансовых результатах является предоставление пользователям полной, правдивой и непредубежденной информации о доходах, затратах, прибылях и убытках от деятельности предприятия за отчетный период.

6. Форма Отчета о финансовых результатах является приложением к этому Положению (стандарта).

Для малых предприятий предполагается сокращенная форма отчета о финансовых результатах.

Признание доходов и затрат

7. При условии, что оценка дохода может быть достоверно определена, доход в Отчете о финансовых результатах отображается в момент поступления актива или погашения обязательства, которые приводят к увеличению собственного капитала предприятия (кроме возрастания капитала за счет взносов участников).

8. При условии, что оценка затрат может быть достоверно определена, затраты отображаются в Отчете о финансовых результатах в момент выбытия актива или увеличения обязательства, которые приводят к уменьшению собственного капитала предприятия (кроме уменьшения капитала за счет его изъятия или распределения собственниками).

9. Если актив обеспечивает экономические выгоды на протяжении нескольких отчетных периодов, то затраты отображаются в Отчете о финансовых результатах на основе систематического и рационального их распределения (например, в виде амортизации) на протяжении тех отчетных периодов, когда поступают соответствующие экономические выгоды.

10. Затраты следует немедленно отображать в отчете о финансовых результатах, если экономические выгоды не отвечают или перестают отвечать такому состоянию, при котором они признаются активами предприятия.

11. Свертывание доходов и затрат не разрешается, кроме случаев, предусмотренных соответствующими положениями (стандартами). Показатели непрямых налогов, вычитания из дохода, себестоимости, затрат и убытков приводятся в скобках.

Определение прибыли (убытка) за отчетный период

12. Доходы и затраты, которые отвечают критериям, изложенным выше, приводят в Отчете о финансовых результатах с целью определения чистой прибыли или убытка отчетного периода (кроме случаев, когда соответствующие положения (стандарты) предусматривают исключения из этого правила).

13. В статье “Доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг)” отображается общий доход (выручка) от реализации продукции, товаров, работ или услуг, то есть без вычитания предоставленных скидок, возвращения проданных товаров и не прямых налогов (налога на добавленную стоимость, акцизного сбора и т.п.). Организации, основной деятельностью которых является торговля ценными бумагами, в этой статье отображают стоимость, по которой реализованы ценные бумаги, и сумму вознаграждения за выполнение других операций, связанных с размещением, куплей и продажей ценных бумаг.

14. В статье “Налог на добавленную стоимость” отображается сумма налога на добавленную стоимость, которая включена в состав дохода (выручки) от реализации продукции (товаров, работ, услуг).

15. В статье “Акцизный сбор” предприятия — плательщики акцизного сбора отображают сумму, которая учтена в составе дохода (выручки) от реализации продукции (товаров, работ, услуг).

16. Предприятия, которые платят другие сборы или налоги с оборота, показывают их сумму в свободной строке отчета о финансовых результатах (сборы в Пенсионный фонд из торговли ювелирными изделиями из драгоценных металлов и камней, оказание услуг сотовой связи), а также подлежащие к уплате суммы налога с рекламы, сбора на развитие виноградарства, садоводства и хмелеводства, рентной платы за нефть, природный газ и газовый конденсат.

17. В статье “Прочие вычитания из дохода” отображаются предоставленные скидки, возвращение товаров и прочие суммы, которые подлежат вычитанию из дохода (выручки) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) без не прямых налогов. В частности, в этой статье отображают полученные предприятием от других лиц суммы доходов в пользу комитента, принципала, соисполнителя, субподрядчика по договору комиссии, подряда, агентскими и другими аналогичными соглашениями.

18. Чистый доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ услуг) определяется путем вычитания из дохода (выручки) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) соответствующих налогов, сборов, скидок и пр.

19. В статье “Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг)” отображается производственная себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) или себестоимость реализованных товаров. Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг) определяется в соответствии с положениями (стандартами) бухгалтерского учета 9 “Запасы”, 16 “Затраты”. В этой статье организации, основной деятельностью которых является торговля ценными бумагами, отображают балансовую стоимость реализованных ценных бумаг. Предприятия, которые согласно законодательства есть страховщиками, в этой статье указывают выплаты страховых сумм и страховых возмещений. Предприятия, которые осуществляют деятельность по выпуску и проведению лотерей, в этой статье указывают отчисления на создание (формирование) за отчетный период призового фонда, а также резерва, который покрывает величину джек-пота, не обеспеченную оплатой участия в лотерее.

20. Валовая прибыль (убыток) рассчитывается как разница между чистым доходом от реализации продукции (товаров, работ, услуг) и себестоимостью реализованной продукции (товаров, работ, услуг).

21. В статье “Прочие операционные доходы” отображаются суммы прочих доходов от операционной деятельности предприятия, кроме дохода (выручки) от реализации продукции (товаров, работ, услуг): доход от операционной аренды активов; доход от операционных курсовых разниц; возмещение ранее списанных активов; доход от реализации оборотных активов (кроме финансовых инвестиций) и пр.

22. В статье “Административные затраты” отображаются общехозяйственные затраты, связанные с управлением и обслуживанием предприятия.

23. В статье “Затраты на сбыт” отображаются затраты предприятия, связанные с реализацией продукции (товаров) — затраты на содержание подразделений, которые занимаются сбытом продукции (товаров), рекламу, доставку продукции потребителям и т.п.

24. В статье “Прочие операционные затраты” отображаются себестоимость реализованных производственных запасов;

сомнительные (безнадежные) долги и потери от обесценивания запасов; потери от операционных курсовых разниц; признанные экономические санкции; отчисления для обеспечения последующих операционных затрат, а также все прочие затраты, возникающие в процессе операционной деятельности предприятия (кроме затрат, которые включаются в себестоимость продукции, товаров, работ, услуг).

25. Прибыль (убыток) от операционной деятельности определяется как алгебраическая сумма валовой прибыли (убытка), прочего операционного дохода, административных затрат, затрат на сбыт и прочих операционных затрат.

26. В статье “Доход от участия в капитале” отображается доход, полученный от инвестиций в ассоциированные, дочерние или совместные предприятия, учет которых осуществляется по методу участия в капитале.

27. В статье “Прочие финансовые доходы” отображаются дивиденды, проценты и прочие доходы, полученные от финансовых инвестиций (кроме доходов, которые учитываются по методу участия в капитале).

28. В статье “Прочие доходы” отображается доход от реализации финансовых инвестиций, необоротных активов и имущественных комплексов; доход от неоперационных курсовых разниц и прочие доходы, которые возникают в процессе обычной деятельности, но не связаны с операционной деятельностью предприятия.

29. В статье “Финансовые затраты” отображаются затраты на проценты и прочие затраты предприятия, связанные с привлечением заемного капитала.

30. В статье “Потери от участия в капитале” отображается убыток, вызванный инвестициями в ассоциированные, дочерние или совместные предприятия, учет которых осуществляется по методу участия в капитале.

31. В статье “Прочие затраты” отображаются себестоимость реализации финансовых инвестиций, необоротных активов, имущественных комплексов; потери от неоперационных курсовых разниц; потери от уценки финансовых инвестиций и необоротных активов; прочие затраты, которые возникают в процессе обычной деятельности (кроме финансовых затрат), но не связаны с операционной деятельностью предприятия.

32. Прибыль (убыток) от обычной деятельности до налогообложения определяется как алгебраическая сумма прибыли

(убытка) от операционной деятельности, финансовых и прочих доходов (прибылей), финансовых и прочих затрат (убытков).

33. В статье “Налоги на прибыль” отображается сумма налогов на прибыль от обычной деятельности, определенная в соответствии с Положением (стандартом) бухгалтерского учета 17 “Налог на прибыль”.

34. Прибыль от обычной деятельности определяется как разница между прибылью от обычной деятельности до налогообложения и суммой налогов на прибыль. Убыток от обычной деятельности равняется убытку от обычной деятельности до налогообложения и сумме налогов на прибыль.

35. В статьях “Чрезвычайные доходы” и “Чрезвычайные затраты” отображаются соответственно: невозмещенные потери от чрезвычайных событий (стихийного бедствия, пожаров, техногенных аварий и т.п.), включая затраты на предотвращение возникновению потерь от стихийного бедствия и техногенных аварий, которые определены за вычитанием суммы страхового возмещения и покрытия потерь от чрезвычайных ситуаций за счет других источников; доходы и потери от других событий и операций, которые отвечают определению чрезвычайных событий, приведенному в этом Положении (стандарте). Потери от чрезвычайных событий отображаются за вычитанием суммы, на которую уменьшается налог на прибыль от обычной деятельности вследствие этих потерь. Содержание и стоимостную оценку доходов или затрат от каждого чрезвычайного события следует отдельно раскрывать в примечаниях к финансовым отчетам.

36. В статье “Налоги на чрезвычайную прибыль” отображается сумма налогов, которая подлежит уплате с прибыли от чрезвычайных событий.

37. Чистая прибыль (убыток) рассчитывается как алгебраическая сумма прибыли (убытка) от обычной деятельности и чрезвычайной прибыли, чрезвычайного убытка и налогов на чрезвычайную прибыль.

Элементы операционных затрат

38. В разделе II Отчета о финансовых результатах приводятся соответствующие элементы операционных затрат (на производство и сбыт, управление и прочие операционные затраты), которые осуществило предприятие в процессе своей деятельности на протяжении отчетного периода за вычитанием

внутреннего оборота, то есть за вычитанием тех затрат, которые составляют себестоимость продукции (работ, услуг), произведенной и потребленной самим предприятием. Себестоимость реализованных товаров, запасов, иностранной валюты в этом разделе не указывается.

Расчет показателей прибыльности акций

39. Раздел III Отчета о финансовых результатах заполняют акционерные общества, простые акции или потенциальные простые акции которых открыто продаются и покупаются на фондовых биржах, включая общества, которые находятся в процессе выпуска таких акций.

40. В статье “Среднегодовое количество простых акций” указывается средневзвешенное количество простых акций, которые находились в обращении на протяжении отчетного периода.

41. В статье “Скорректированное среднегодовое количество простых акций” указывается среднегодовое количество простых акций в обращении, скорректированное на количество простых акций, которые могут быть выпущены в обращение в соответствии с заключенными соглашениями (опцион, фьючерсный контракт и пр.).

42. В статье “Чистая прибыль, которая приходится на одну простую акцию”, указывается показатель, рассчитываемый путем деления суммы чистой прибыли или убытка, который принадлежит собственникам простых акций, на среднегодовое количество простых акций.

43. В статье “Скорректированная чистая прибыль, которая приходится на одну простую акцию” отображается показатель, рассчитываемый делением скорректированной суммы чистой прибыли, которая принадлежит собственникам простых акций, на скорректированное среднегодовое количество простых акций.

44. Расчет среднегодового количества акций, чистой прибыли, которая принадлежит собственникам простых акций, и их корректировка осуществляются в соответствии с Положением (стандартом) бухгалтерского учета 24 “Прибыль на акцию”.

45. В статье “Дивиденды на одну простую акцию” отображается показатель, который рассчитывается путем деления суммы объявленных дивидендов на количество простых акций, по которым выплачиваются дивиденды.

Типовая форма “Отчет о финансовых результатах” представлена в табл. 12.1.

Таблица 12.1

Дата (год, месяц, число)		КОДЫ	
		01	
Предприятие	АО “Росток”	00547038	
Территория			
Орган государственного управления			
Отрасль			
Вид экономической деятельности			
Единица измерения, тыс. грн		Контрольная сумма	

ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ

за 12 месяцев 2005 г.

Форма № 2

Код за ДКУД

1801003

I. ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ

Статья	Код строки	За отчетный период	За предыдущий период
1	2	3	4
Доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг)	010	2914,1	1650,4
Налог на добавленную стоимость	015	20,7	32,9
Акцизный сбор	020		
	025		
Прочие вычитания из дохода	030		
Чистый доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг)	035	2893,4	1617,5
Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг)	040	1547,5	916,7
Валовая:			
прибыль	050	1345,9	700,8
убыток	055		
Прочие операционные доходы	060		
Административные затраты	070	360,1	149,1

Продолжение табл. 12.1

1	2	3	4
Затраты на сбыт	080		
Прочие операционные затраты	090		
Финансовые результаты от операционной деятельности:			
прибыль	100	985,8	551,7
убыток	105		
Доход от участия в капитале	110		
Прочие финансовые доходы	120	1,0	0,6
Прочие доходы	130		
Финансовые затраты	140		
Потери от участия в капитале	150		
Прочие затраты	160		
Финансовые результаты от обычной деятельности до налогообложения:			
прибыль	170	986,8	552,3
убыток	175		
Налог на прибыль от обычной деятельности	180	296,0	152,5
Финансовые результаты от обычной деятельности:			
прибыль	190	690,8	399,8
убыток	195		
Чрезвычайные:			
доходы	200		
затраты	205		
Налоги на чрезвычайную прибыль	210		
Чистая:			
прибыль	220	690,8	399,8
убыток	225		

II. ЭЛЕМЕНТЫ ОПЕРАЦИОННЫХ ЗАТРАТ

Наименование показателя	Код строки	За отчетный период	За предыдущий период
1	2	3	4
Материальные затраты	230	178,3	105,6
Затраты на оплату труда	240	968,2	556,9
Отчисления на социальные мероприятия	250	346,4	213,9
Амортизация	260	146,4	16,5
Прочие операционные затраты	270	268,3	172,9
Всего	280	1907,6	1065,8

III. РАСЧЕТ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ПРИБЫЛЬНОСТИ АКЦИЙ

Название статьи	Код строки	За отчетный период	За предыдущий период
Среднегодовое количество простых акций	300		
Скорректированное среднегодовое количество простых акций	310		
Чистая прибыль, которая приходится на одну простую акцию	320		
Скорректированная чистая прибыль, которая приходится на одну простую акцию	330		
Дивиденды на одну простую акцию	340		

Руководитель = *Иваненко*

Главный бухгалтер = *Петренко*

12.3. Отчет о движении денежных средств

Приказом Министерства финансов Украины от 31 марта 1999 г. № 87 утверждено Положение (стандарт) бухгалтерского учета 4 “Отчет о движении денежных средств”.

Общие положения

1. Этим Положением (стандартом) определяются содержание и форма отчета о движении денежных средств и общие требования к раскрытию его статей.

2. Нормы этого Положения (стандарта) касаются отчетов о движении денежных средств предприятий, организаций и других юридических лиц (далее — предприятия) всех форм собственности (кроме банков и бюджетных организаций).

3. Особенности составления консолидированного отчета о движении денежных средств определяются отдельным Положением (стандартом).

4. Термины, которые используются в этом Положении (стандарте), имеют такое значение:

Денежные средства — денежная наличность, средства на счетах в банках и депозиты до востребования.

Группа — материнское (холдинговое) предприятие и его дочерние предприятия.

Эквиваленты денежных средств — краткосрочные высоколиквидные финансовые инвестиции, которые свободно конвертируются в определенные суммы денежных средств и характеризуются незначительным риском изменения их стоимости.

Неденежные операции — операции, которые не требуют использования денежных средств и их эквивалентов.

Инвестиционная деятельность — приобретение и реализация тех необоротных активов, а также тех финансовых инвестиций, которые не являются составной частью эквивалентов денежных средств.

Операционная деятельность — основная деятельность предприятия, а также другие виды деятельности, которые не являются инвестиционной или финансовой деятельностью.

Движение денежных средств — поступление и выбытие денежных средств и их эквивалентов.

Финансовая деятельность — деятельность, которая приводит к изменениям размера и состава собственного и заемного капитала предприятия.

5. Целью составления Отчета о движении денежных средств является предоставление пользователям финансовой отчетности полной, правдивой и непредубежденной информации об изменениях, которые состоялись в денежных средствах предприятия и их эквивалентах (далее — денежные средства) за отчетный период.

6. В отчете о движении денежных средств приводятся данные о движении денежных средств на протяжении отчетного периода в результате операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

7. Если движение денежных средств в результате одной операции включает суммы, которые принадлежат к разным видам деятельности, то эти суммы следует приводить отдельно в составе соответствующих видов деятельности.

8. Внутренние изменения в составе денежных средств к отчету о движении денежных средств не включаются.

9. Предприятие развернуто приводит суммы поступлений и расходов, которые возникают в результате операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

10. Неденежные операции (получение активов путем финансовой аренды; бартерные операции; приобретение активов путем эмиссии акций и пр.) не включаются в отчет о движении денежных средств.

Отчет о движении денежных средств составляется по форме, приведенной в приложении к этому Положению (стандарту).

Движение денежных средств в результате операционной деятельности

12. Движение денежных средств в результате операционной деятельности определяется путем корректирования прибыли (убытка) от обычной деятельности до налогообложения на суммы:

- изменений запасов, дебиторской и кредиторской задолженности, связанной с операционной деятельностью, на протяжении отчетного периода;
- приведенные в неденежных статьях;
- приведенные в статьях, которые связаны с движением денежных средств в результате инвестиционной и финансовой деятельности.

13. В статье “Прибыль (убыток) от обычной деятельности до налогообложения” отображается прибыль или убыток от обычной деятельности до налогообложения за отчетный период, приведенная в отчете о финансовых результатах.

14. В статье “Амортизация необоротных активов” отображаются амортизационные отчисления из материальных и нематериальных необоротных активов, начисленные на протяжении отчетного периода.

15. В статье “Увеличение (уменьшение) обеспечений” отображается изменение (в графе “Поступления” — увеличение, в графе “Расход” — уменьшение) в составе обеспечений последующих расходов и платежей, которые не связаны с инвестиционной и финансовой деятельностью.

16. В статье “Убыток (прибыль) от нереализованных курсовых разниц” в графе “Поступления” отображаются убытки, в графе “Расход” — прибыли от курсовых разниц вследствие перерасчета статьи баланса “Денежные средства и их эквиваленты в иностранной валюте”.

17. В статье “Убыток (прибыль) от неоперационной деятельности” в графе “Поступления” отображается убыток, в графе “Расход” — прибыль от владения (дивиденды, проценты и т.п.) и

реализации финансовых инвестиций, а также от продажи основных средств, нематериальных активов, прочих долгосрочных активов, от обмена оборотных активов на необоротные активы и финансовые инвестиции, от неоперационных курсовых разниц, прочие прибыли и убытки от инвестиционной и финансовой деятельности.

18. В статье “Затраты на уплату процентов” отображаются затраты на выплату процентов за пользование кредитами и займами, начисленным на протяжении отчетного периода.

19. В статье “Прибыль (убыток) от операционной деятельности до изменения в чистых оборотных активах” отображается разница между суммами денежных поступлений и суммами денежных расходов, отображенных согласно п. 13–18 этого Положения (стандарта).

20. В статье “Уменьшение (увеличение) оборотных активов” в графе “Поступления” отображается уменьшение, в графе “Расход” – увеличение статей оборотных активов (кроме статей “Денежные средства и их эквиваленты”, “Текущие финансовые инвестиции” и других статей неоперационных оборотных активов), которые состоялись на протяжении отчетного периода. При этом не учитываются изменения в составе оборотных активов, которые являются следствием неденежных операций инвестиционной деятельности (обмен на необоротные активы, финансовые инвестиции и т.п.) и финансовой деятельности (выплата дивидендов или погашение обязательств по финансовой аренде производственными запасами, продукцией, товарами, неденежные взносы в уставной капитал и пр.) или исправление ошибок предыдущих лет.

21. В статье “Уменьшение (увеличение) затрат будущих периодов” в графе “Поступления” отображается уменьшение, в графе “Расход” – увеличение в составе затрат будущих периодов, которые состоялись на протяжении отчетного периода.

22. В статье “Увеличение (уменьшение) текущих обязательств” в графе “Поступления” отображается увеличение, в графе “Расход” – уменьшение в статьях раздела баланса “Текущие обязательства” (кроме статей “Краткосрочные кредиты банков”, “Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам”, “Текущие обязательства по расчетам с участниками”, сумм обязательств по процентам и других обязательств, не связанных с операционной деятельностью). При этом не учитываются изменения в составе текущих обязательств, которые

являются следствием неденежных операций инвестиционной деятельности и финансовой деятельности (погашение текущего обязательства путем передачи необоротных активов и финансовых инвестиций, зачисление взносов в капитал и пр.) или исправления ошибок предыдущих лет.

23. В статье “Увеличение (уменьшение) доходов будущих периодов” в графе “Поступления” отображается увеличение, в графе “Расход” — уменьшение в составе доходов будущих периодов на протяжении отчетного периода.

24. В статье “Денежные средства от операционной деятельности” отображается разница между суммами поступлений и расходов, отображенных согласно п. 19–23 этого Положения (стандарта).

25. В статье “Уплаченные проценты” отображаются суммы денежных средств, использованных на выплату процентов за пользование кредитами и займами.

26. В статье “Уплаченные налоги на прибыль” отображается использование денежных средств для уплаты налогов на прибыль при условии, что они конкретно не отождествляются с финансовой или инвестиционной деятельностью.

27. В статье “Чистое движение денежных средств до чрезвычайных событий” указывается поступление или расход средств, отображенных в статье “Денежные средства от операционной деятельности”, с учетом расхода средств, отображенных согласно п. 25–26 этого Положения (стандарта).

28. В статье “Движение денежных средств от чрезвычайных событий” отображаются, соответственно, поступления или расход средств, связанных с чрезвычайными событиями в процессе операционной деятельности.

29. В статье “Чистое движение денежных средств от операционной деятельности” отображается результат движения средств от операционной деятельности с учетом движения средств от чрезвычайных событий.

Движение денежных средств в результате инвестиционной деятельности

30. Движение денежных средств в результате инвестиционной деятельности определяется на основе анализа изменений в статьях раздела баланса “Необоротные активы” и статьи “Текущие финансовые инвестиции”.

31. В статье “Реализация финансовых инвестиций” отображают суммы денежных поступлений от продажи акций или долговых обязательств других предприятий, а также доли в капитале других предприятий (другие, чем поступления по таким инструментам, которые признаются как эквиваленты денежных средств, или, которые содержатся для дилерских или торговых целей).

32. В статье “Реализация необоротных активов” отображается поступление денежных средств от продажи основных средств, нематериальных активов, а также прочих долгосрочных необоротных активов (кроме финансовых инвестиций).

33. В статье “Реализация имущественных комплексов” показывается поступление денежных средств от продажи дочерних предприятий и других хозяйственных единиц (за вычитанием денежных средств, которые были реализованы в составе имущественного комплекса).

34. В статье “Полученные проценты” отображаются поступления денежных средств в виде процентов за авансы денежными средствами и займов, предоставленных другим сторонам (другие, чем авансы и займы, осуществленные финансовым учреждением), по финансовым инвестициям в долговые ценные бумаги, за использование переданных в финансовую аренду необоротных активов и пр.

35. В статье “Полученные дивиденды” отображаются суммы денежных поступлений в виде дивидендов как результат приобретения акций или долей в капитале других предприятий (кроме выплат по таким инструментам, которые признаются эквивалентами денежных средств, или по таким, которые содержатся для дилерских или торговых целей).

36. В статье “Прочие поступления” отображаются поступления денежных средств от возвращения авансов (кроме авансов, связанных с операционной деятельностью) и займов, предоставленных другим сторонам (прочие поступления, чем авансы и займы финансовой организации), поступление денежных средств от фьючерсных контрактов, форвардных контрактов, опционов и пр. (за исключением контрактов, которые заключаются для основной деятельности предприятия, или если поступления классифицируются как финансовая деятельность), и прочие поступления, не предусмотренные в вышеупомянутых статьях.

37. В статье “Приобретение финансовых инвестиций” отображаются выплаты денежных средств для приобретения акций или долговых обязательств других предприятий, а также долей участия в совместных предприятиях (иные, нежели выплаты по таким инструментам, которые признаются эквивалентами денежных средств, или по таким, которые содержатся для дилерских или торговых целей).

38. В статье “Приобретение необоротных активов” отображаются выплаты денежных средств для приобретения основных средств, нематериальных активов и прочих необоротных активов (кроме финансовых инвестиций).

39. В статье “Приобретение имущественных комплексов” отображаются денежные средства, уплаченные за приобретенные дочерние предприятия и прочие хозяйственные единицы (с вычитанием денежных средств, приобретенных в составе имущественного комплекса).

40. В статье “Прочие платежи” отображаются авансы (кроме связанных с операционной деятельностью) и займы денежными средствами, предоставленные другим сторонам (кроме авансов и займов финансовых учреждений); выплаты денежных средств по фьючерсным контрактам, форвардным контрактам, опционам и т.п. (за исключением случаев, когда такие контракты заключаются для операционной деятельности предприятия или выплаты классифицируются как финансовая деятельность); прочие платежи, не предусмотренные в вышеупомянутых статьях.

41. В статье “Чистое движение денежных средств до чрезвычайных событий” отображается разница между суммами денежных поступлений и расходов, отображенных согласно п. 31—40 этого Положения (стандарта).

42. В статье “Движение денежных средств от чрезвычайных событий” отображаются, соответственно, поступление или расход денежных средств, связанных с чрезвычайными событиями в процессе инвестиционной деятельности.

43. В статье “Чистое движение денежных средств от инвестиционной деятельности” отображается результат движения денежных средств от инвестиционной деятельности с учетом движения средств от чрезвычайных событий.

Движение денежных средств в результате финансовой деятельности

44. Движение денежных средств в результате финансовой деятельности определяется на основе изменений в статьях баланса по разделу “Собственный капитал” и статьях, связанных с финансовой деятельностью, в разделах баланса: “Обеспечение последующих расходов и платежей”, “Долгосрочные обязательства” и “Текущие обязательства” (“Краткосрочные кредиты банков” и “Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам”, “Текущие обязательства по расчетам с участниками” и пр.).

45. В статье “Поступление собственного капитала” отображаются поступления денежных средств от размещения акций и других операций, которые приводят к увеличению собственного капитала.

46. В статье “Полученные займы” отображаются поступления денежных средств в результате образования долговых обязательств (займов, векселей, облигаций, а также других видов краткосрочных и долгосрочных обязательств, не связанных с операционной деятельностью).

47. В статье “Прочие поступления” отображаются прочие поступления денежных средств, связанные с финансовой деятельностью.

48. В статье “Погашение займов” отображаются выплаты денежных средств для погашения полученных займов.

49. В статье “Уплаченные дивиденды” отображаются суммы дивидендов, уплаченные денежными средствами.

50. В статье “Прочие платежи” отображается использование денежных средств для выкупа ранее выпущенных акций предприятия, выплаты денежных средств арендодателю для погашения задолженности по финансовой аренде и по другим платежам, связанным с финансовой деятельностью.

51. В статье “Чистое движение денежных средств до чрезвычайных событий” показывается разница между суммой денежных поступлений и расходов, отображенных согласно п. 45–50 этого Положения (стандарта).

52. В статье “Движение денежных средств от чрезвычайных событий” отображаются соответственно, поступление или расход денежных средств, связанных с чрезвычайными событиями в процессе финансовой деятельности.

53. В статье “Чистое движение денежных средств от финансовой деятельности” отображается результат движения средств от финансовой деятельности с учетом движения денежных средств от чрезвычайных событий.

Изменение величины денежных средств за отчетный период

54. В статье “Чистое движение денежных средств за отчетный период” указывается разница между суммой денежных поступлений и расходов, отображенных в статьях: “Чистое движение денежных средств от операционной деятельности”, “Чистое движение денежных средств от инвестиционной деятельности” и “Чистое движение денежных средств от финансовой деятельности”.

55. В статье “Остаток денежных средств к началу года” показывается остаток денежных средств к началу года, указанный в балансе.

56. В статье “Влияние изменения валютных курсов на остаток денежных средств” в графе “Поступления” отображается увеличение, в графе “Расход” уменьшение остатка денежных средств в иностранной валюте вследствие колебаний валютного курса на протяжении отчетного периода.

57. В статье “Остаток денежных средств на конец года” указывается разница между суммой денежных поступлений и расходов, отображенных в статьях “Остаток денежных средств к началу года”, “Чистое движение денежных средств за отчетный период” и “Влияние изменения валютных курсов на остаток денежных средств”. Рассчитанный таким образом показатель должен равняться указанному в балансе остатку денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода.

Раскрытие информации о движении денежных средств

58. В примечаниях к финансовой отчетности указывается (раскрывается) информация о:

- а) составе денежных средств;
- б) составе статей “Прочие поступления”, “Прочие платежи” и других статей, которые объединяют несколько видов денежных потоков;
- в) неденежных операциях инвестиционной и финансовой деятельности;

Таблица 12.2

Дата (год, месяц, число)		КОДЫ	
			01
Предприятие	<u>АО "Росток"</u>	по ЕГРПОУ	00547038
Территория	_____	по КОАТУУ	
Орган государственного управления	_____	по СПОДУ	
Отрасль	_____	по ЗКГНГ	
Вид экономической деятельности	_____	по КВЕД	
Единица измерения, тыс. грн	_____	Контрольная сумма	

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

за 12 месяцев 20 05 г.

Форма №3

Код по КДУД

1801004

Статья	Код	За отчетный период		За предыдущий период	
		Поступление	Расход	Поступление	Расход
1	2	3	4	5	6
И. Движения денежных средств в результате операционной деятельности					
Прибыль (убыток) от обычной деятельности до налогообложения	010	986,8		552,3	
Корректирование на: амортизацию необоротных активов	020	146,4	X	16,5	X
увеличение (уменьшение) обеспечений	030				
убыток (прибыль) от нереализованных курсовых разниц	040				
убыток (прибыль) от неоперационной деятельности	050	1,0		0,6	
Затраты на уплату процентов	060		X		X
Прибыль (убыток) от операционной деятельности к изменению в чистых оборотных активах	070	1134,2		569,4	
Уменьшение (увеличение): оборотных активов	080		9,8		
затрат будущих периодов	090		1,7	0,5	
Увеличение (уменьшение): текущих обязательств	100				
доходов будущих периодов	110	26,4			8,2

Продолжение табл. 12.2

1	2	3	4	5	6
Денежные средства от операционной деятельности	120	1149,1		561,7	
Уплаченные: проценты	130	X		X	
налоги на прибыль	140	X	296,0	X	152,5
Чистое движение денежных средств до чрезвычайных событий	150	853,1		409,2	
Движение денежных средств от чрезвычайных событий	160				
Чистое движение денежных средств от операционной деятельности	170	853,1		409,2	
II. Движение денежных средств в результате инвестиционной деятельности					
Реализация: финансовых инвестиций	180		X		X
необоротных активов	190		X		X
имущественных комплексов	200				
Полученные:					
проценты	210		X		X
дивиденды	220		X		X
Прочие поступления	230		X		X
Приобретение:					
финансовых инвестиций	240	X		X	
необоротных активов	250	X		X	
имущественных комплексов	260	X		X	
Прочие платежи	270	X	441,7	X	220,4
Чистое движение денежных средств до чрезвычайных событий	280		441,7		220,4
Движение денежных средств от чрезвычайных событий	290				
Чистое движение денежных средств от инвестиционной деятельности	300		441,7		220,4
III. Движение денежных средств в результате финансовой деятельности					
Поступление собственного капитала	310		X		X
Полученные займы	320		X		X
Прочие поступления	330		X	26,8	X
Погашение займов	340	X		X	
Уплаченные дивиденды	350	X		X	
Прочие платежи	360	X		X	
Чистое движение денежных средств до чрезвычайных событий	370			26,8	

Продолжение табл. 12.2

1	2	3	4	5	6
Движение денежных средств от чрезвычайных событий	380				
Чистое движение денежных средств от финансовой деятельности	390			26,8	
Чистое движение денежных средств за отчетный период	400	411,4		215,6	
Остаток денежных средств к началу года	410	272,0	X	56,4	X
Влияние изменения валютных курсов на остаток денежных средств	420				
Остаток денежных средств на конец года	430	683,4	X	272,0	X

Руководитель = Иваненко

Главный бухгалтер = Петренко

г) наличие значительного сальдо денежных средств, которые есть в наличии у предприятия и которые недоступны для использования группой, к которой принадлежит предприятие.

59. В случае приобретения или продажи имущественных комплексов на протяжении отчетного периода приводится (раскрывается) информация о:

- а) общей стоимости приобретения или реализации имущественного комплекса;
- б) части общей стоимости имущественного комплекса, которая, соответственно, была уплачена или получена в форме денежных средств;
- в) сумме денежных средств в составе активов имущественных комплексов, которые были приобретены или реализованы;
- г) сумме активов (кроме денежных средств) и обязательств приобретенного или реализованного имущественного комплекса в разрезе отдельных статей.

Типовая форма “Отчет о движении денежных средств” представлена в табл. 12.2.

12.4. Отчет о собственном капитале

Приказом Министерства финансов Украины от 31 марта 1999 г. № 87 утверждено Положение (стандарт) бухгалтерского учета 5 “Отчет о собственном капитале”.

Общие положения

1. Этим Положением (стандартом) определяются содержание и форма отчета о собственном капитале и общие требования к раскрытию его статей.

2. Нормы этого Положения (стандарта) касаются предприятий, организаций и других юридических лиц (далее — предприятия) всех форм собственности (кроме банков и бюджетных организаций).

3. Особенности составления консолидированного отчета о собственном капитале определяются отдельным положением (стандартом).

4. Целью составления отчета о собственном капитале является раскрытие информации об изменениях в составе собственного капитала предприятия на протяжении отчетного периода.

5. Отчет о собственном капитале составляется по форме, представленной в приложении к этому Положению (стандарта).

6. Для обеспечения сравнительного анализа информации предприятия должны прилагать к годовому отчету отчет о собственном капитале за предыдущий год.

Содержание статей отчета о собственном капитале

7. В статьях “Остаток на начало года” и “Остаток на конец года” показывают суммы собственного капитала, указанные в балансе предприятия, соответственно, на начало и конец отчетного периода.

8. В статьях “Изменение учетной политики”, “Исправление ошибок” и “Прочие изменения” отображаются суммы корректировок, предусмотренных Положением (стандартом) бухгалтерского учета 6 “Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах”.

9. В статье “Скорректированный остаток на начало года” указывается остаток собственного капитала на начало отчетного года после внесения соответствующих корректировок.

10. В статьях раздела “Переоценка активов” указываются данные, которые отображают увеличение или уменьшение собственного капитала в результате переоценки основных средств и прочих активов в порядке, предусмотренном соответствующими положениями (стандартами).

11. В статье “Чистая прибыль (убыток) за отчетный период” указывается сумма чистой прибыли (убытка) из отчета о финансовых результатах.

12. В статьях раздела “Распределение прибыли” указываются сумма начисленных дивидендов, данные о прочем распределении прибыли между участниками (собственниками) предприятия или направление прибыли в уставной капитал, резервный капитал и пр.

13. В статьях раздела “Взносы участников” указываются данные об увеличении уставного капитала предприятия и изменении неоплаченного капитала в результате увеличения или уменьшения дебиторской задолженности участников по взносам в уставной капитал предприятия.

14. В статьях раздела “Изъятие капитала” указываются данные об уменьшении собственного капитала предприятия вследствие выхода участника, выкупа или аннулирования выкупленных акций акционерным обществом, уменьшения номинальной стоимости акций или по другим причинам.

15. В статьях раздела “Прочие изменения в капитале” указываются данные о всех прочих изменениях в собственном капитале предприятия, которые не были включены в вышеупомянутые статьи, в частности, списания невозмещенных убытков, бесплатно полученные активы и прочие изменения.

16. В статье “Вместе изменений в капитале” указывается итог изменений в составе собственного капитала за отчетный период, который определяется как сумма всех изменений, отображенных в строках 060-280. Остаток собственного капитала на конец года определяется, исходя из его скорректированного остатка на начало года (строка 050) и итога изменений в капитале (строка 290).

17. Данные в графах 3-11 указываются в скобках, если такие показатели приводят к уменьшению остатка соответствующего элемента собственного капитала.

Раскрытие информации в примечаниях к финансовым отчетам

18. Все предприятия раскрывают в примечаниях к финансовым отчетам назначение и условия использования каждого элемента собственного капитала (кроме уставного капитала).

19. Акционерные общества указывают в примечаниях к финансовым отчетам информацию о:

19.1. Общем количестве и номинальной стоимости акций, на которые предполагается осуществить подписку.

19.2. Общем количестве и номинальной стоимости акций, на которые осуществлена подписка, по сравнению с предусмотренными величинами.

19.3. Общей сумме средств, полученных в ходе подписки на акции, в таком разрезе:

19.3.1. Все денежные средства, внесенные в качестве платы за акции, с указанием количества акций.

19.3.2. Стоимостная оценка имущества, внесенного в качестве платы за акции, с указанием количества акций.

19.3.3. Общую сумму иностранной валюты, внесенной в качестве платы за акции, с указанием количества акций и курса, по которому валюта зачислена в учете.

19.4. Акции в составе уставного капитала по отдельным типам и категориям:

19.4.1. Количество выпущенных акций с указанием неоплаченной части уставного капитала.

19.4.2. Номинальная стоимость акции.

19.4.3. Изменения на протяжении отчетного периода в количестве акций, которые находятся в обращении.

19.4.4. Права, привилегии и ограничения, связанные с акциями, в том числе ограничения относительно распределения дивидендов и возвращения капитала.

19.4.5. Акции, которые принадлежат самому обществу, его дочерним и ассоциированным предприятиям.

19.4.6. Перечень учредителей и количество акций, которыми они владеют.

19.4.7. Количество акций, которые находятся в собственности членов исполнительного органа, и перечень лиц, доли которых в уставном фонде превышают 5%.

Таблица 12.3

Дата (год, месяц, число)

Предприятие АО "Росток" по ЕГРПОУ
 Территория _____ по КОАТУУ
 Орган государственного управления _____ по СПОДУ
 Отрасль _____ по ЗКГНГ
 Вид экономической деятельности _____ по КВЕД
 Единица измерения, тыс. грн _____ Контрольная сумма _____

КОДЫ		
		01
00547038		

ОТЧЕТ О СОБСТВЕННОМ КАПИТАЛЕ

за 12 месяцев 20 05 г.

Форма № 4

Код за ДКУД

1801005

Статья	Код	Уставной капитал	Паевой капитал	Дополнительно вложенный капитал	Прочий дополнительный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль	Неоплаченный капитал	Изыятый капитал	Всего
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Остаток на начало года	010	100,6		2285,7	3,5		276,6			2666,4
Корректирование:										
Изменение учетной политики	020									
Исправление ошибок	030									
Прочие изменения	040									
Скорректированный остаток на начало года	050	100,6		2285,7	3,5		276,6			2666,4
Переоценка активов:										
Дооценка основных средств	060									
Уценка основных средств	070			-13,3						-13,3
Дооценка незавершенного строительства	080									
Уценка незавершенного строительства	090									

Продолжение табл. 12.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Доценка нематериальных активов	100									
Уценка нематериальных активов	110									
	120	5,8								5,8
Чистая прибыль (убыток) за отчетный период	130						690,8			690,8
Распределение прибыли:										
Выплаты собственникам (дивиденды)	140									
Направление прибыли в уставной капитал	150						-74,4			-74,4
Отчисления в резервный капитал	160									
	170									
Взносы участников:										
Взносы в капитал	180									
Погашение задолженности по капиталу	190									
	200									
Изъятие капитала:										
Выкуп акций (долей)	210									
Перепродажа выкупленных акций (долей)	220									
Аннулирование выкупленных акций (долей)	230									
Изъятие доли в капитале	240									
Уменьшение номинальной стоимости	250									

Продолжение табл. 12.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Прочие изменения в капитале:										
Списание невозмещенных убытков	260									
Безоплатно полученные активы	270									
	280									
Вместе изменений в капитале	290	5,8		-13,3			616,4			608,9
Остаток на конец года	300	106,4		2272,4	3,5		893,0			3275,3

Руководитель = *Иваненко*

Главный бухгалтер = *Петренко*

19.4.8. Акции, зарезервированные для выпуска в соответствии с опционами и другими контрактами, с указанием их сроков и сумм.

19.5. Накопленной сумме дивидендов, не уплаченных по привилегированным акциям.

19.6. Сумме, включенной (или не включенной) в состав обязательств, когда дивиденды были предусмотрены, но формально не утверждены.

20. Все прочие предприятия указывают в примечаниях к финансовым отчетам информацию о:

20.1. Распределении частей уставного капитала между собственниками.

20.2. Правах, привилегиях или ограничениях относительно этих частей.

20.3. Изменениях в составе частей собственников в уставном капитале.

Типовая форма “Отчет о собственном капитале” представлена в табл. 12.3.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение АЗ ВЕДОМОСТЬ 3-М за Январь 2005 г.

Раздел I. Учет расчетов с дебиторами и кредиторами, по налогам и платежам, учет долгосрочных обязательств и доходов будущих периодов

По счетам 34, 36, 37, 50, 55,60, 62, 63, 64, 65, 67, 68 и 69

№ п/п	№ доку-мента	Показатели	Сальдо на начало месяца		С кредита счетов в дебет счетов												Сальдо на конец месяца			
			Дебет	Кредит	Кор-респ. счет	Сумма	15	20	23	30	31	66	70	79	92	64	Всего по кредиту	Дебет	Кредит	
							Средств	Средств	Средств	Средств	Средств	Средств	Средств	Средств	Средств	Средств				Средств
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	
I		372 Степаненко Т.Г.	500	-	-	-	-	62	-	-	-	-	-	-	438	-	500	-	-	
2		372 Иваненко В.М.	200	-	-	-	50	-	-	-	-	-	-	-	150	-	200	-	-	
3		372 Петренко М.П.	-	-	30	250	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	250	-	
X		377 Жук В.М.	2300	-	-	-	300	-	-	-	-	-	-	-	-	-	300	2000	-	
X		60 Краткоср.займа	3000	-	70000	-	412	-	-	-	30000	-	-	-	588	-	1000	2250	-	
I		64 Удерж. из з/пл.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2168	-	2168	
2		64 Налог. на приб.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	4203	-	-	4203	-	4203	
3		64 НДС	-	-	63	20000	-	-	-	-	-	-	10000	-	-	-	10000	10000	-	
X		64 Всего	-	-	20000	-	-	-	-	-	2168	2168	10000	4203	-	-	10000	10000	-	
I		65 Пенсионный фонд	-	-	-	-	-	3200	-	-	-	2168	10000	4203	-	-	16371	10000	6371	
2		65 Соц. страхов.	-	-	-	-	-	344	-	-	-	344	-	-	2304	-	5848	-	5848	
3		65 Фонд. занят.	-	-	-	-	-	290	-	-	-	86	-	-	209	-	585	-	585	
X		65 Всего	-	-	-	-	-	190	-	-	-	86	-	-	137	-	413	-	413	
I		63 Завод Проммаш	7000	-	-	-	-	-	-	-	-	516	-	-	2650	-	6846	-	6846	
2		685 Промсервис	-	12000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	7000	-	-	
710		63 Леснаб	-	-	31	25200	-	21000	-	-	-	-	-	-	-	-	4200	25200	-	
3		275 Днепр. древа. камб	-	-	31	16800	-	14000	-	-	-	-	-	-	-	-	2800	16800	-	
4		170 Днепр. древа. камб	-	-	-	-	5000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1000	6000	-	
5		780 Заторож.завод	-	-	-	-	60000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	12000	72000	-	
X		63 Всего	7000	12000	-	42000	60000	40000	-	-	-	-	-	-	-	-	20000	120000	7000	90000

Продолжение прилож. А3

Страница 2 Ведомости 3-М

Раздел II. Учет расчетов по оплате труда (счет 66)

№ п/п	Фамилия, имя, отчество	Остаток невыплачен-ной зарплатной пла-ботной пла-ты на нача-ло месяца (кредит)	С кредита счета 66 в дебет счетов (15, 23, 30, 31, 39, 47, 64, 84, 85)				В дебет счета 66 с кредита счетов (31, 37, 64, 65, 66, 68, 70)						Остаток невыплачен-ной зарплатной пла-ботной пла-ты на конец месяца (кредит)
			92 Админи-стратив-ные затра-ты	23 Произ-водство счета	Вместе по кре-диту	30 Касса	64 Расчеты по нало-гам и платежам	65 Пенси-онный фонд	65 Социаль-ное стра-хование	65 Фонд занято-сти	Всего по дебету счета		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Аппарат управления													
1	Иваненко В.М.	1200,00	2000,00		2000,00		1200,00	252,00	40,00	10,00	10,00	312,00	1688,00
2	Петренко М.П.	1000,00	1800,00		1800,00		1000,00	227,00	36,00	9,00	9,00	281,00	1519,00
3	Сидоренко М.К.	800,00	800,00		800,00		800,00	101,00	16,00	4,00	4,00	125,00	675,00
4	Жук В.И.	700,00	800,00		800,00		-	101,00	16,00	4,00	4,00	125,00	675,00
5	Степаненко Т.Т.	1000,00	1800,00		1800,00		-	227,00	36,00	9,00	9,00	281,00	1519,00
	Всего	-	7200,00		-			-	-	-	-	-	-
Цех № 1													
1	Тышчук Г.А.	950,00	1800,00		1800,00		950,00	227,00	36,00	9,00	9,00	281,00	1519,00
2	Буряк В.Г.	1000,00	1450,00		1450,00		1000,00	183,00	29,00	7,25	7,25	226,50	1223,50
3	Рябенко П.И.	840,00	1450,00		1450,00		840,00	183,00	29,00	7,25	7,25	226,50	1223,50
	Всего	-	4700,00		-			-	-	-	-	-	-
Цех № 2													
1	Ткаченко В.П.	970,00	1800,00		1800,00		970,00	227,00	36,00	9,00	9,00	281,00	1519,00
2	Трофимов С.М.	900,00	1750,00		1750,00		900,00	220,00	35,00	8,75	8,75	272,50	1477,50
3	Штадренко Г.О.	840,00	1750,00		1750,00		840,00	220,00	35,00	8,75	8,75	272,50	1477,50
	Всего	-	5300,00		-			-	-	-	-	-	-
	Всего	10200,00	10000,00		17200,00		8500,00	2168,00	344,00	86,00	86,00	2684,00	14516,00

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение А4 ВЕДОМОСТЬ 4-М за Январь 20 05 г.

Раздел I. Учет необоротных активов и износа (счета 10 и 13)

№ п/п	Объект основных средств (нематериальных активов), краткая характеристика объекта	Счет 10 "Основные средства"										Счет 13 "Инос необоротных активов"					
		Остаток на начало месяца (первоначальная, переоцененная, сумма переоценки)		По дебету счѐта 10		С кредита счѐта 10 в дебет счѐтов				Остаток на конец месяца (первоначальная, переоцененная стоимость), в том числе сумма переоценки		С кредита счѐтов 13 в дебет счѐтов 10, 13, 23, 39, 84, 85, 92		Дебет счѐта 13		Остаток на конец месяца	
		Дата, номер документа	Корреспондирующий счет	Сумма	Дата, номер документа, причина выбытия	10, 13, 40, 85	Всего по кредиту	переоцененная стоимость, в том числе сумма переоценки	23	92	Корреспондирующий счет	Сумма					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Аппарат управления																	
1	Здание офиса	40000								40000	4000	4000	240	240			4240
2	ГАЗ - 3110	20000								20000	6500	6500	450	450			6950
3	Здание склада	15000								15000	1500	1500	90	90			1590
	Всего	75000								75000	12000	12000	780	780			12780
Цех № 1 (производство столов)																	
1	Здание цеха	30000								30000	2000	2000	187	187			2187
2	Стакан илфурвалный	15000								15000	1500	1500	450	450			1950
3	Деревообработ. станок	-	№1,14.01	15	60000					60000	-	-	-	-			-
	Всего	45000			60000					105000	3500	3500	637	637			4137
Цех № 2 (производство шкафов)																	
1	Здание цеха	20000								20000	2500	2500	117	117			2617
2	Монтажный верстак	5000								5000	750	85	85	85			835
3	Станок универсальный	5000								5000	1250	125	125	125			1375
	Всего	30000								30000	4500	327	327	327			4827
	Всего	150000			60000					210000	20000	964	780	1744			21744

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение А5

ВЕДОМОСТЬ 5-М

за **Январь 20 05** г.
Раздел I. Учет затрат (счета 84, 85)

№ п/п	Показатели	В дебет счетов 84, 85 с кредита счетов											С кредита счета 84 в дебет счетов				С кредита счета 85 в дебет счета 79	Всего затрат с начала года
		13	20	37	64	66	68	84		23	79	84	13	14	15	16		
	Износ необоротных активов	Производственные запасы	Расчеты с разными дебиторами	Расчеты по налогам и платежам	Расчеты по выплатам работникам	Расчеты по прочим операциям					Всего по дебету							
							10	14	15	18, 23, 26, 30, 31, 35, 39, 47, 55, 84	10	11	12	13	14	15	16	17
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17		
1	Материальные затраты																	
1.1	Затраты сырья и материалов																	
1.2	Затраты топлива и энергии																	
1.3	Затраты строительных материалов																	
1.4	Затраты полуфабрикатов																	
1.5	Прочие материальные затраты																	
1.6	Всего																	
1.7	Всего																	
2	Затраты на оплату труда																	
2.1	Выплаты по окладам и тарифам																	
2.2	Премии и поощрения																	
2.3	Компенсационные выплаты																	
2.4	Оплата отпусков																	
2.5	Прочие затраты на оплату труда																	
2.6	Всего																	
3	Отчисления на социальные мероприятия																	
3.1	Отчисления на пенсионное обеспечение																	
3.2	Отчисления на социальное страхование																	
3.3	Страхование на случай безработицы																	
3.4	Отчисления на индивид. страхование																	
3.5	Всего																	

Продолжение прилож. А5

Раздел I. Страница 1 (продолжение) Ведомости 5-М

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
4	Амортизация															
4.1	Амортизация основных средств															
4.2	Амортизация прочих необоротных материальных активов															
4.3	Амортизация нематериальных активов															
4.4	Всего															
5	Прочие операционные затраты															
5.1	Затраты на командировку															
5.2	Затраты на услуги связи															
5.3																
5.4																
5.5																
5.6																
5.7	Всего															
6	Всего по счету 84															
7	Прочие затраты															
7.1	Налог на прибыль															
7.2	Чрезвычайные затраты															
7.3	Финансовые затраты															
7.4	Прочие затраты															
8	Вместе по счету 85															

ПРИЛОЖЕНИЯ

Продолжение прилож. А5

Страница 2 Ведомости 5-М

Раздел II. Учет затрат на производство (счет 23)

№ п/п	Вид продукции, работ, услуг	Остаток незавершенного производства на начало месяца	В дебет счета 23 с кредита счетов						С кредита счета 23 в дебет счетов					Остаток незавершенного производства на конец месяца
			20 Материалы	66 Расчеты по выплатам работникам	65 Расчеты по страхованию	13 Износ оборотных активов	37 Затраты на командировки	Всего по дебету	15, 20, 23, 26, 79, 85	26 Готовая продукция	79 Финансовые результаты	Всего по кредиту	13	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
1	Счет 23													
	Цех № 1													
	(Столы)	-	10000	4700	1730	637	-	17067	10000			10000	7067	
2	Счет 23													
	Цех № 2													
	(Шкафы)	-	10000	5300	1950	327	-	17577	9900			9900	7677	
	Всего		20000	10000	3680	964	-	34644	19900			19900	14744	
*	***	***	***	***	***	***	***	***	*	***	***	*****	***	
3	Счет 92													
	Администр. затраты	-	-	7200	2650	780	588	11218				11218	-	

Продолжение прилож. А5
 Страница 3 Ведомости 5-М
 Раздел III. Учет доходов и финансовых результатов (счета 44, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76 и 79)

№ п/п	Показатели	Сальдо		Всего по дебету		С кредита счетов 44, 70, 79 в дебет счетов							Всего по кредиту		Всего дохода с начала года
		Дебет	Кредит	30	31	37	40	70	10, 13, 14, 15, 18, 20, 23, 26, 35, 44, 47, 55, 64, 66, 68, 69, 79	11	12	13	14	15	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1	Всего доходов от реализации продукции, работ, услуг:														
1.1	<i>Стафы дубовые</i>					36000						36000			
1.2	<i>Шкафы дубовые</i>					24000						24000			
1.3															
1.4	Отчисления с дохода														
2	Всего прочих операционных доходов:														
2.1															
2.2															
2.3															
2.4															
2.5															
3	Всего прочих обычных доходов:														
3.1															
3.2															
3.3															
3.4															
3.5															
3.6															
3.7															
4	Всего чрезвычайных доходов:														
4.1															
4.2															
5	Всего по счету 70 "Доходы" (сумма строк 1-4)	-	-	60000		60000						60000	-	-	
6	79 Финансовые результаты	-	-	50000					50000				-	-	
7	44 Нераспределенная прибыль (непокрытые убытки)		151000	-						9787		9787	-	160787	

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение А6 Оборотно-сальдовая ведомость за Январь 20 05 г.

Дебет	Сальдо на начало месяца		С кредита счетов в соответствии с ведомостями									
	Дебет	Кредит	1-М			2-М			3-М			
	2	3	30	31	20	26	37	60	63	64	65	66
10	150000	-	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
13	-	20000										
15	-	-							60000			
20	20000	-			20000				40000			
23	-	-									3680	10000
26	35000	-										
30	200	-		12000			412	30000				
31	193000	-	3500									
37	3000	-	250									
40	-	145000										
44	-	151000										
60	-	70000										
63	7000	12000		42000								
64	-	-							20000			
65	-	-								2168	516	
66	-	10200	8500							10000		
70	-	-				24800				4195		
79	-	-					588					
92	-	-									2650	7200
Всего оборотов по кредиту счетов	388200	388200	12250	54000	20000	24800	1000	30000	120000	16363	6846	17200

ПРИЛОЖЕНИЯ

Продолжение прилож. А6 Оборотно-сальдовая ведомость за **Январь 20 05** г.

Дебет	С кредита счетов в соответствии с ведомостями												Всего оборотов по дебету счетов		Сальдо на конец месяца	
	4-М				5-М				24	25	26	Кредит				
	10	13	15	23	40	44	70	79					92	Дебет	Кредит	
14				18	19	20	21	22	23			24	25	26		
10				60000								60000	210000	-		
13												-	-	21744		
15												60000	-	-		
20												40000	40000	-		
23		964										34644	14744	-		
26			19900									19900	30100	-		
30												12412	362	-		
31						60000						93500	232500	-		
37												250	2250	-		
40												-	-	145000		
44												-	-	160787		
60												-	-	100000		
63												42000	7000	90000		
64												20000	10000	6363		
65												-	-	6846		
66												11184	-	16216		
70								50000				60000	-	-		
79							9787		11218			50000	-	-		
92		780										11218	-	-		
Всего оборотов по кредиту счетов	-	1744	60000	19900	-	9787	60000	50000	11218			515108	525212	525212		

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение Б1

ТИПОВОЙ ДОГОВОР

о полной индивидуальной материальной ответственности

В соответствии со статьей 135-1 Кодекса законов о труде Украины, письменные договоры о полной материальной ответственности могут быть заключены предприятием, учреждением, организацией с рабочими (которые достигли 18 лет), занимающими должности и исполняющими работы, непосредственно связанные с хранением, обработкой, продажей (отпуском), перевозкой или применением в процессе производства переданных им ценностей, если эти должности или выполняемые работы предусмотрены специальным перечнем, утвержденным в установленном порядке.

С целью обеспечения хранения материальных ценностей, которые принадлежат Акционерному обществу “Росток”,
наименование предприятия, учреждения, организации

директор Иваненко Валентин Николаевич

должность, фамилия, имя, отчество руководителя

или заместителя руководителя предприятия, учреждения, организации,

именуемой в дальнейшем “администрация”, которая выступает от лица предприятия, учреждения, организации, с одной стороны, и работник

склада № 3

цех (отдела, участка, секции, склада и др.)

Жук Виктор Иванович

фамилия, имя, отчество,

именуемого в дальнейшем “работник”, с другой стороны, заключили данный договор о нижеследующем:

1. Работник, который занимает должность заведующего складом или исполняющий работу кладовщика
(наименование работы)

которая непосредственно связана с хранением, оприходованием
с хранением, обработкой, продажей (отпуском),

отпуском переданных ему ценностей

перевозкой или применением в процессе производства переданных ему ценностей

ПРИЛОЖЕНИЯ

принимает на себя полную материальную ответственность за обеспечение сохранности доверенных ему предприятием, учреждением, организацией материальных ценностей, и в связи с изложенным обязуется:

а) заботливо относиться к переданным ему для хранения или с другой целью материальных ценностей предприятия, учреждения, организации и принимать меры по предотвращению убытков;

б) своевременно извещать администрацию предприятия, учреждения, организации о всех обстоятельствах, которые угрожают обеспечению сохранности доверенных ему материальных ценностей;

в) вести учет, составлять и представлять в установленном порядке товарно-денежные и прочие отчеты о движении и остатках доверенных ему материальных ценностей;

г) принимать участие в инвентаризации доверенных ему материальных ценностей.

2. Администрация обязуется:

а) создавать работнику условия, необходимые для нормальной работы и обеспечения полной сохранности доверенных ему материальных ценностей;

б) ознакомить работника с действующим законодательством о материальной ответственности работников и служащих за убыток, причиненный предприятию, организации, учреждению, а также с соответствующими инструкциями, нормативами и правилами хранения, приема, обработки, продажи (отпуска), перевозки или применения в процессе производства переданных ему материальных ценностей;

в) проводить в установленном порядке инвентаризацию материальных ценностей.

3. В случае необеспечения по вине рабочего сохранения доверенных ему материальных ценностей определение размера убытка, причиненного предприятию, учреждению, организации, и его возмещение выполняются в соответствии с действующим законодательством.

4. Работник не несет материальной ответственности, если убыток причинен не по его вине.

ПРИЛОЖЕНИЯ

5. Действие данного договора распространяется на все время работы с доверенными работнику материальными ценностями предприятия, учреждения, организации.

6. Данный договор составлен в двух экземплярах: первый находится в администрации, другой — у работника.

Адреса сторон договора:

администрации
г. Киев, ул. Ростовая, 9

работника
г. Киев, ул. Луговая, 7

Дата подписания договора
17.04.2005 г.

Подписи сторон договора:

администрации
= *Иваненко*

работника
= *Жук*

Место печати

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение Б2

ТИПОВОЙ ДОГОВОР о коллективной (бригадной) материальной ответственности

АО "Росток"
(место заключения договора)

"3" июня 2005 г.

Согласно статьи 135-2 Кодекса законов о труде Украины и на основании приказа от 10.01.2005 г. № 5 об установлении коллективной (бригадной) материальной ответственности, согласованного с профсоюзным комитетом или другим уполномоченным на представительство трудовым коллективом органом, с целью обеспечения хранения материальных ценностей предприятие, учреждение, организация

Акционерное общество "Росток"
(наименования предприятия, учреждения, организации)
в лице руководителя предприятия, учреждения, организации

Иваненко Владимира Николаевича
(фамилия, имя и отчество)
(именованный далее собственник), с одной стороны, и члены коллектива (бригады) Цеха № 1 (производство столов)
(наименования цеха, отдела, отделения, фермы,
участка, секции, склада и пр.),

(именованный далее коллектив (бригада) в лице руководителя коллектива (бригадира) Тимчука Г.А. Зав. цехом
(фамилия, имя и отчество, должность)
с другой стороны, заключили этот договор о том, что коллектив (бригада) берет на себя коллективную (бригадную) материальную ответственность за обеспечение хранения имущества и других ценностей, переданных ему для

производства столов
(наименования вида работ)
а собственник обязуется создать коллективу (бригаде) условия,

ПРИЛОЖЕНИЯ

необходимые для надлежащего выполнения принятых по договору обязательств.

I. Общие положения

1. Комплектование создаваемого коллектива (бригады) осуществляется на основе принципа добровольности. Зачисление в бригаду новых работников проводится по согласию коллектива (бригады).

2. Решение собственника об установлении коллективной (бригадной) материальной ответственности оформляется приказом по согласованию с профсоюзным комитетом предприятия, учреждения, организации или другим уполномоченным на представительство трудовым коллективом органом.

3. Руководство коллективом (бригадой) осуществляется руководителем (бригадиром), который избирается на собрании коллектива (бригады) или назначается собственником согласно уставу предприятия.

При временном отсутствии руководителя (бригадира) руководство коллективом (бригадой) осуществляется другим его (ее) членом, который назначается собственником по согласованию с членами коллектива (бригады).

4. При выбытии из состава коллектива (бригады) отдельных работников или принятии в коллектив новых работников об этом выдается приказ и напротив подписи выбывшего члена бригады (коллектива) в договоре отмечается дата и номер приказа о его выбытии, а принятый в бригаду работник подписывает договор о коллективной материальной ответственности и указывает дату вступления в коллектив (бригаду).

5. В случае смены руководителя коллектива (бригадира) или при выбытии из коллектива (бригады) больше половины первоначального состава договор должен быть перезаключен.

6. В случае отказа работника от заключения договора о коллективной (бригадной) ответственности собственник по согласию работника может перевести его на другую работу, а при отказе работника от другой работы или его отсутствии — освободить его от работы на основаниях, предусмотренных законодательством о труде.

ПРИЛОЖЕНИЯ

II. Права и обязанности членов коллектива (бригады) и собственника

7. Члены коллектива (бригады) имеют право:

а) принимать участие в приеме ценностей и осуществлять взаимный контроль за хранением, обработкой, продажей (отпуском), перевозкой или применением в процессе производства ценностей;

б) принимать участие в инвентаризации ценностей, переданных коллективу (бригаде);

в) ознакамливаться с отчетами о движении и остатках ценностей, переданных коллективу (бригаде);

г) в случае необходимости требовать от собственника проведения инвентаризации переданных коллективу (бригаде) ценностей;

д) выдвигать перед собственником обоснованное ходатайство о выводе членов из состава коллектива (бригады), в том числе руководителя коллектива (бригадира), которые не могут обеспечить сохранность ценностей.

8. Члены коллектива (бригады) обязаны:

а) заботливо относиться к ценностям и принимать меры к предотвращению вреда;

б) в установленном порядке вести учет, составлять и своевременно подавать отчеты о движении и остатках ценностей;

в) своевременно информировать собственника о всех обстоятельствах, которые угрожают сохранности ценностей.

9. Собственник обязан:

а) создавать коллективу (бригаде) условия, необходимые для нормальной работы и обеспечения полной сохранности порученного им имущества;

б) своевременно принимать меры по выявлению и устранению причин, которые препятствуют обеспечению коллективом (бригадой) сохранности ценностей, выявлять конкретных лиц, виновных в причиненном вреде и привлекать их к определенной законодательством ответственности;

в) ознакамливать коллектив (бригаду) с действующим законодательством о материальной ответственности работников за вред, причиненный предприятию, учреждению, организации, а также с действующими инструкциями и правилами приема, хранения, обработки, продажи (отпуска), перевозки или применения в процессе производства ценностей и их учета;

ПРИЛОЖЕНИЯ

г) обеспечивать коллективу (бригаде) условия, необходимые для своевременного учета и отчетности о движении и остатках переданных ему ценностей;

д) рассматривать вместе с профсоюзным комитетом предприятия, учреждения, организации или другим уполномоченным на представительство трудовым коллективом органом вопросы об обоснованности требований членов коллектива (бригады) относительно проведения инвентаризации ценностей;

е) рассматривать вместе с профсоюзным комитетом предприятия, учреждения, организации или другим уполномоченным на представительство трудовым коллективом органом предложения коллектива (бригады) о выводе работника из состава бригады в его присутствии и решать вопрос о его дальнейшей работе в соответствии с действующим законодательством;

ж) рассматривать сообщения членов коллектива (бригады) об обстоятельствах, которые угрожают сохранению ценностей, и принимать меры к устранению этих обстоятельств;

з) согласовывать с членами коллектива (бригады), кто из его членов должен выполнять функции руководителя коллектива (бригады) в отсутствие последнего.

III. Порядок ведения учета и отчетности

10. Прием ценностей, ведение учета и предоставление отчетности о движении ценностей осуществляется в установленном порядке руководителем коллектива (бригадиром), а при временном отсутствии последнего — членом коллектива (бригады), назначенным собственником.

Плановые инвентаризации проводятся в сроки, установленные действующими правилами. Внеплановые инвентаризации проводятся при изменении руководителя коллектива (бригадира), когда из коллектива (бригады) выбывает больше 50 процентов его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады).

11. Отчеты о движении и остатках ценностей подписываются руководителем коллектива (бригадиром) и одним из его членов. С содержанием отчета должны быть ознакомлены все члены коллектива (бригады).

ПРИЛОЖЕНИЯ

IV. Возмещение ущерба

12. Основанием для привлечения членов коллектива (бригады) к материальной ответственности является материальные убытки, причиненные разворовыванием, недостачей, умышленным уничтожением или повреждением материальных ценностей, а также их уничтожением или повреждением вследствие небрежности, подтвержденной инвентаризационными документами.

13. Привлечение коллектива (бригады) к материальной ответственности проводится собственником после тщательной проверки причин нанесенного ущерба, с учетом письменных объяснений, представленных членами коллектива (бригады), а в случае необходимости также выводов специалистов.

14. Члены коллектива (бригады) освобождаются от возмещения ущерба:

а) если будет установлено, что ущерб причинен не по их вине;

б) если будут установлены конкретные виновники причиненного ущерба среди членов его коллектива (бригады).

15. Размер ущерба, причиненного коллективом (бригадой) предприятию, учреждению, организации, определяется согласно статье 135-3 Кодекса законов о труде Украины.

Порядок возмещения ущерба регулируется законодательством Украины.

16. Причиненный коллективом (бригадой) ущерб предприятию, учреждению, организации, который подлежит возмещению, распределяется между членами этого коллектива (бригады) пропорционально месячной тарифной ставке (должностному окладу) и фактически отработанному времени за период от последней инвентаризации до дня выявления ущерба.

Договор вступает в силу с 3 июня 2005 г. и действует на протяжении всего периода работы коллектива (бригады) с ценностями, переданными ему этим предприятием, учреждением, организацией.

Договор заключен в двух экземплярах, первый из которых хранится у собственника, другой — у руководителя коллектива (бригадира).

ПРИЛОЖЕНИЯ

Подписи:

Собственник

Директор Иваненко Владимир Николаевич = Иваненко

(должность, фамилия, имя, отчество, подпись)

Руководитель коллектива (бригады)

Тимчук Григорий Андреевич = Тимчук

(должность, фамилия, имя и отчество, подпись)

Члены коллектива (бригады)

Степаненко Петр Петрович = Степаненко

(должность, фамилия, имя и отчество, подпись)

Члены коллектива (бригады)

Петрук Антон Степанович = Петрук

(должность, фамилия, имя и отчество, подпись)

М.П.

“ 3 ” июня 2005 г.

Приложение БЗ

АО "Росток"
предприятие, организация

Идентификационный
код ЕГРПОУ 00547038

Типовая форма № М-7

Утверждена приказом Минстата Украины
от 21.06.1996 г. № 193

Код за УКУД _____

Утверждаю

Руководитель предприятия

= Иваненко Иваненко Валентин Николаевич
подпись фамилия, имя, отчество

" 19 " февраля 200 г.

АКТ № 5 О ПРИЕМЕ МАТЕРИАЛОВ

Место составления акта АО "Росток" склад № 2

Начало принятия 12 ч. 00 мин.

Окончание принятия 12 ч. 30 мин.

Принят и осмотрен груз, который прибыл по счету № 710 200 г.

Удостоверение о качестве (сертификат) №: 43 со станции (пристани)

по сопроводительному транспортному документу № 3815 "19" 02 200 г.
в вагонах № _____

Отправитель Кирпичный завод № 3, г. Киев, ул. Промышленная, 19
наименования и адрес

Получатель АО "Росток", г. Киев, ул. Ростовая, 5
наименования и адрес

Поставщик Кирпичный завод № 3, г. Киев, ул. Промышленная, 19
наименования и адрес

Номер документа	Дата составления
	<u>19.02.2005</u>

Продолжение прилож. Б3
1-я страница формы № М-7 (продолжение)

Дата отправления продукции со станции (пристани, порта) или со склада отправителя 19.02.05 г. Договор № 118 от "6" 02 200 5 г. на поставку продукции.
Дата и номер телефонограммы или телеграммы о вызове отправителя (заготовителя) _____
По сопроводительным транспортным документам значилось:

Знак, марка, пломба	Количество мест	Вид упаковки	Наименование продукции, товара (груза) или номера контейнеров	Масса груза		Особенные отметки от правителя по накладной
				отправителя	дороги, причала	
1	2	3	4	5	6	7
29017	-	Цистерна металлическая	Цемент	8	-	нет
-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-

Дата и время (ч., мин.)

Прибытие на станцию (причал, порт) назначения	Видача груза органом транспорта	Раскрытие вагона и других транспортных средств	Доставка на склад получателя
1	2	3	4
			19 февраля
			12 час 00 мин

ПРИЛОЖЕНИЯ

Продолжение прилож. БЗ

2-я страница формы № М-7

Условия хранения продукции на складе получателя _____
 Состояние тары и упаковки на момент осмотра продукции Поврежденная
 Количество продукции, которой не хватает, определено Взвешиванием
 взвешиванием, сегом мест, обмером и пр.

Другие данные _____

3-я страница формы № М-7

Код вида операции	Склад	Код поставщика	Коррелирующий счет		Номер сопроводительного документа
			счет, субсчет	код аналитического учета	
-	2	04	205	08	3815

наименование, сорт, размер, марка	количество	цена	По документам		Фактическое наличие			Порядковый номер записи по складской карте-теке	Брак и бой		Недостача		Итого	Номер паспорта порта					
			сорт	количество	цена	количество	сорт		количество	количество	сумма	количество			сумма				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Целит	20508	-	тон	-	8	900,00	7200,00	-	7,5	900,00	6750,00	-	-	-	0,5	450,00	-	-	-
ит-500																			

Продолжение прилож. Б3

4-я страница формы № М-7

Вывод комиссии Стоимость недостачи цемента на сумму 450 грн 00 коп. отнести на счет поставщика

Приложение. Перечень документов, которые прилагаются _____

С правилами принятия материальных ценностей по количеству, качеству и комплектностью все члены комиссии ознакомлены и предупреждены о том, что они несут ответственность за подписание акта, содержащего данные, которые не соответствуют действительности.

<u>Водитель</u> должность	= <u>Петрук</u> подпись	<u>Петрук А.М.</u> фамилия, имя, отчество	<u>Кириичный завод № 3</u> номер и дата выдачи документа о полномочиях и название организации, которая выдала документ
<u>Экспедитор</u> должность	= <u>Сопенко</u> подпись	<u>Сопенко В.И.</u> фамилия, имя, отчество	<u>Кириичный завод № 3</u> номер и дата выдачи документа о полномочиях и название организации, которая выдала документ
<u>Бухгалтер</u> должность	= <u>Свекла</u> подпись	<u>Свекла С.Г.</u> фамилия, имя, отчество	<u>АО "Росток"</u> номер и дата выдачи документа о полномочиях и название организации, которая выдала документ

Материальные ценности приняты и оприходованы "19" 02 2005 г.
 Коммерческий акт № _____ от " " _____ 200 г.
 Заведующий складом = Жук

Приложение Б4

ПРИЛОЖЕНИЯ

АО "Росток"

предприятие, организация

Идентификационный код ЕГРПОУ 00547038

Типовая форма № МБ-6

Утверждена приказом Минстата Украины 22.05.1996 г.
№ 145 код за КУДУ _____

ЛИЧНАЯ КАРТОЧКА № 10

учета спецодежды, спецобуви и защитных средств

Фамилия Скляренко Пол мужской
 Имя Николай Отчество Степанович Рост 180 см
 Табельный номер 40411 Размер одежды: 54
 Цех — Участок 3 Обувь 43
 Отдел _____ Головного убора 62

Профессия Строитель
 Должность Бетонщик
 Дата прийома на работу 07.05.2005
 Дата смены профессии (должности) _____

Предусмотрено утвержденными нормами

Наименование спецодежды, спецобуви и защитных средств	Параграф норм	Единица измерения	Количество	Срок службы
1. Штаны <i>брезентовые</i>	—	<i>шт.</i>	1	12 мес.
2. Куртка <i>хлопковая</i>	—	<i>шт.</i>	1	12 мес.
3. Рукавицы <i>комбинированные</i>	—	<i>пара</i>	1	1 мес.
4. Ботинки <i>кожаные</i>	—	<i>пара</i>	1	12 мес.

Начальник ВБ = **Архипов**

Бухгалтер

= **Петренко**Инженер по охране труда и технике безопасности = **Мосленко**

Начальник цеху

= **Тимчук**

Продолжение прилож. Б4

Оборотная сторона формы № МБ-6

Выдача и возвращение спецодежды, спецобуви и защитных средств

Спецодежда, спецобувь и защитные средства		Выдано						Возвращено			
Наименование	Номенклатурный номер	Дата	Количество	% годности	Стоймость	Подпись в получении	Дата	Количество	% годности	Подпись	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1. Штаны брезентовые	22615	15.05.2005	1	-	40-00	= Скляренко					
2. Куртка хлопковая	22311	15.05.2005	1	-	35-00	= Скляренко					
3. Рукавицы комбинированные	22303	15.05.2005	1	-	5-50	= Скляренко					
4. Ботинки кожаные	22405	15.05.2005	1	-	42-50	= Скляренко					
и т.д.											

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение Б5

АО "Росток"

(предприятие, организация)

Типовая форма № МБ-4

Утверждена приказом Министрата Украины
от 22.05.96 г. № 145

Идентификационный код ЕДРПОУ

0 0 5 4 7 0 3 8

Код за УКУД

Утверждено:

Директор

(должность)

= Иваненко В.М.

" 16 " апреля 200 5 г.

АКТ

ВЫБЫТИЯ МАЛОЦЕННЫХ И БЫСТРОИЗНАШИВАЮЩИХСЯ ПРЕДМЕТОВ

Номер документа	Дата составления	Код вида операции	Цех, отдел, участок	Склад
11	15.04.05		2	

Корреспондирующий счет	Код аналитического учета	наименование, размер, марка	Предмет	номенклатурный номер	Единица измерения	код наименования	Количество	Цена	Сумма	Код причины выбытия
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
947	-	Рубанок	22101	01	шт.	1	55-00	55-00	-	
947	-	Куртка хлопковая	22311	01	шт.	1	44-00	44-00	-	
		и т.д.								

Причина выбытия

Приведены в непригодное для использования состояние вследствие халатности

материально-ответственного лица и обеспечения необходимых условий хранения

Мастер, исполнитель работы

Столяр Охтирчук Н.З.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Продолжение прилож. Б5 Оборотная сторона формы № МБ-4

Фамилия, имя, отчество	Табельный номер	Номенклатурный номер	Дата выдачи	Подпись лица, которое сдало малоценные и быстроизнашивающиеся предметы
11	12	13	14	15
Охтирчук	43210	22101	25.10.04	= Охтирчук
Николай Захарович		22311	25.10.04	= Охтирчук
и т.д.				
Всего				

(Продолжение таблицы)

процент износа	Расчет удержания с виновных Вид удержания порча ценностей		Подпись виновного в поломке (утере)
	стоимость за исключением износа	размер (процент) удержания	
16	17	18	20
50%	27-50 грн	100%	= Охтирчук
50%	22-00 грн	100%	= Охтирчук
и т.д.			
		118-80 грн	= Охтирчук

Начальник цеха
(отдела), участка

= Тимчук

Бухгалтер

= Петренко

Кладовщик

= Жук

СОДЕРЖАНИЕ

Предисловие	3
-------------------	---

Часть 1. Теоретические основы бухгалтерского учета

Раздел 1. Общая характеристика и суть бухгалтерского учета	4
1.1. Виды хозяйственного учета, их дифференциация и интеграция.....	4
1.2. Функции бухгалтерского учета и требования к нему...	5
1.3. Измерители, которые применяются в учете.....	7
Раздел 2. Предмет и метод бухгалтерского учета	9
2.1. Предмет бухгалтерского учета	9
2.2. Метод бухгалтерского учета	19
Раздел 3. Бухгалтерский баланс.....	22
3.1. Назначение и построение бухгалтерского баланса....	22
3.2. Изменения в балансе, вызванные хозяйственными операциями.....	35
Раздел 4. Система счетов бухгалтерского учета и двойная запись.....	40
4.1. Счета бухгалтерского учета, их назначение и построение.....	40
4.2. План счетов бухгалтерского учета.....	46
4.3. Классификация счетов бухгалтерского учета.....	68
4.4. Двойное отображение операций на счетах и его обоснование.....	80
4.5. Взаимосвязь между синтетическими счетами, субсчетами и аналитическими счетами.....	85
4.6. Оборотные ведомости по синтетическим и аналитическим счетам.....	89

Раздел 5. Учет кругооборота хозяйственных средств.....	98
5.1. Методологические основы учета кругооборота хозяйственных средств.....	98
5.2. Учет процесса снабжения.....	102
5.3. Учет процесса производства.....	105
5.4. Учет процесса реализации и определения финансовых результатов.....	109
5.5. Учет оплаты труда.....	114
Раздел 6. Документация и инвентаризация.....	117
6.1. Бухгалтерские документы и требования относительно их оформления.....	117
6.2. Классификация документов.....	121
6.3. Учетные регистры и формы бухгалтерского учета...	126
6.4. Ошибки в учете и способы их исправления.....	140
6.5. Организация документооборота и хранения документов.....	146
6.6. Инвентаризация, ее значение и виды.....	151
Раздел 7. Основы организации бухгалтерского учета и отчетности.....	161
7.1. Нормативно-правовое обеспечение ведения бухгалтерского учета.....	161
7.2. Финансовая отчетность, ее содержание и требования к ней.....	165

Часть 2. Бухгалтерский финансовый учет

Раздел 1. Учет основных средств и нематериальных активов.....	173
1.1. Основные средства, их классификация и оценка....	173
1.2. Нематериальные активы, их классификация и оценка.....	182
1.3. Бухгалтерские счета по учету основных средств и нематериальных активов.....	188
1.4. Учет наличия и движения основных средств и нематериальных активов.....	194

1.5. Учет операционной и финансовой аренды основных средств.....	224
1.6. Учет амортизации и износа основных средств и нематериальных активов.....	235
1.7. Инвентаризация основных средств и нематериальных активов.....	250
Раздел 2. Учет производственных запасов.....	262
2.1. Запасы, их классификация и оценка.....	262
2.2. Бухгалтерские счета по учету производственных запасов.....	267
2.3. Учет наличия и движения производственных запасов.....	275
2.4. Инвентаризация производственных запасов.....	323
Раздел 3. Учет денежных средств.....	332
3.1. Нормативно-правовое обеспечение порядка ведения кассовых операций.....	332
3.2. Учет кассовых операций.....	347
3.3. Инвентаризация кассы.....	364
3.4. Порядок открытия и закрытия счетов в учреждениях банков.....	368
3.5. Оформление расчетных документов и прием их учреждениями банков.....	378
3.6. Учет операций на текущем счете.....	384
3.7. Учет операций на прочих счетах в банках.....	403
Раздел 4. Оценка и учет финансовых инвестиций.....	411
4.1. Признание и оценка финансовых инвестиций.....	411
4.2. Учет финансовых инвестиций.....	420
Раздел 5. Учет труда и его оплаты.....	424
5.1. Экономическое содержание оплаты труда и ее формы.....	424
5.2. Учет личного состава работников.....	431
5.3. Первичный учет затрат труда и его оплаты.....	434
5.4. Удержания из заработной платы.....	444
5.5. Сводный учет оплаты труда.....	445

Раздел 6. Учет затрат производства и калькулирование себестоимости продукции.....	459
6.1. Элементы затрат и статьи калькуляции.....	459
6.2. Отображение затрат в системе бухгалтерских счетов.....	462
6.3. Учет затрат вспомогательных производств.....	470
6.4. Учет затрат будущих периодов.....	496
6.5. Учет общепроизводственных затрат.....	499
6.6. Учет затрат основного и незавершенного производства.....	505
6.7. Себестоимость продукции и методы ее калькулирования.....	510
Раздел 7. Учет затрат деятельности.....	514
7.1. Учет операционных затрат.....	514
7.2. Учет затрат прочей обычной деятельности.....	526
7.3. Учет чрезвычайных затрат.....	534
Раздел 8. Учет готовой продукции и товаров и их реализации.....	538
8.1. Характеристика счетов по учету готовой продукции и товаров.....	538
8.2. Отображение в учете операций, связанных с движением готовой продукции и товаров.....	541
Раздел 9. Учет доходов и результатов деятельности.....	550
9.1. Признание и классификация доходов.....	550
9.2. Организация учета доходов.....	554
9.3. Учет финансовых результатов.....	572
Раздел 10. Формирование и учет собственного капитала....	576
10.1. Экономическое содержание собственного капитала.....	576
10.2. Учет собственного капитала.....	579
Раздел 11. Учет расчетов предприятия.....	588
11.1. Учет расчетов с подотчетными лицами.....	588
11.2. Учет расчетов по кредитам банков и прочим кредитным ресурсам.....	609

11.3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками.....	615
11.4. Учет расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами.....	624
11.5. Учет расчетов с участниками.....	632
11.6. Учет расчетов векселями.....	634
Раздел 12. Финансовая отчетность предприятия.....	641
12.1. Бухгалтерский баланс.....	641
12.2. Отчет о финансовых результатах.....	643
12.3. Отчет о движении денежных средств.....	653
12.4. Отчет о собственном капитале.....	665
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	671
А. Ведомости упрощенной формы бухгалтерского учета.....	671
Б1. Типовой договор о полной индивидуальной материальной ответственности.....	685
Б2. Типовой договор о полной коллективной (бригадной) материальной ответственности.....	688
Б3. Акт о приеме материалов (типовая форма № М-7).....	694
Б4. Личная карточка учета спецодежды, спецобуви и защитных средств (типовая форма № МБ-6).....	698
Б5. Акт о выбытии малоценных и быстроизнашивающихся предметов (типовая форма МБ-4).....	700

Александр Васильевич Лишиленко

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

УЧЕБНИК

Руководитель издательских проектов — *Б.А. Сладкевич*
Компьютерная верстка — *Е.А. Ткаченко*
Дизайнер обложки — *Б.В. Борисов*

Подписано в печать 20.06.2007 г. Формат 60x84 1/16.
Печать офсетная. Гарнитура Petersburg.
Условн. печатн. лист. 40,5. Условн. издат. лист. 42,5.

Издательство "Центр учебной литературы"
ул. Электриков, 23
г. Киев, 04176
Тел./факс 425-01-34, тел. 451-65-95, 425-04-47, 425-20-63
8-800-50168-00 (бесплатно в пределах Украины)
e-mail: office@uabook.com
сайт: WWW.CUL.COM.UA
Свидетельство ДК №2458 от 30.03.2006