

ТЕМА: УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

1. Собственный капитал предприятия: сущность, составные части

Активы предприятия формируются за счет собственного и заемного капитала, что отражается в балансовом уравнении: $A = K + Z$

где:

A – стоимость активов предприятия,

K – собственный капитал,

Z – заемный капитал.

На момент создания предприятия размер собственного капитала равен суммарной стоимости инвестированных собственниками активов.

В дальнейшем, осуществляя предпринимательскую деятельность, предприятие использует заемный капитал. При этом у предприятия возникают долги. Долговые обязательства подтверждают права кредиторов в отношении активов предприятия. Эти права и требования кредиторов имеют высший приоритет в сравнении с правами и требованиями собственников (участников) предприятия. Поэтому собственный капитал можно определить как разницу между стоимостью активов предприятия и его обязательствами:

$$K = A - Z$$

В П(С)БУ 2 приведено такое определение собственного капитала:

Собственный капитал – это часть в активах предприятия, остающаяся после вычета его обязательств.

К собственному капиталу относят:

- уставный капитал;
- паевой капитал;
- дополнительный капитал;
- резервный капитал;
- нераспределенная прибыль;
- неоплаченный капитал;
- изъятый капитал.

2. Учет уставного, неоплаченного, изъятых капитала

Уставный капитал – это зафиксированная в учредительных документах общая стоимость активов, которые должны быть внесены собственниками (участниками) предприятия;

Для акционерных обществ уставный капитал – это общая номинальная стоимость выпущенных акций: простых и привилегированных.

Учет уставного капитала начинается с момента включения предприятия в Государственный реестр предприятий и организаций Украины и заканчивается в день исключения его из государственного реестра в результате прекращения деятельности вследствие банкротства, реорганизации, ликвидации.

Размер и порядок формирования, все изменения уставного капитала фиксируются в учредительных документах предприятия.

К моменту государственной регистрации вновь созданного предприятия каждый собственник должен внести не менее 30% вноса, указанного в учредительных документах.

В течение года со дня регистрации предприятия должен быть сформирован весь уставный капитал. Если собственники нарушают данное требование, то к ним могут быть применены санкции – уплатить за время просрочки 10% годовых от невнесенной суммы, если иное не оговорено в учредительных документах.

Для АО согласно законодательству, ко дню созыва учредительных сборов все акционеры, подписавшиеся на акции, должны внести не менее 30% номинальной стоимости своих пакетов акций. Если же все акции распределяются между учредителями, то - 50% номинальной стоимости пакетов своих акций. Акционеры не могут требовать от АО возврата внесенного ими капитала, за

исключением случаев реорганизации или ликвидации АО. В дальнейшем акционеры могут вернуть лишь потребительскую стоимость капитала путем продажи принадлежащих им акций через фондовый рынок в период функционирования АО.

Уставный капитал предприятия может быть изменен при соблюдении следующих условий:

➤ увеличение уставного капитала – только после внесения всеми собственниками своих вкладов;

➤ уменьшение – только при отсутствии возражений кредиторов.

АО может увеличивать размер уставного капитала, если все выпущенные акции полностью оплачены по стоимости не ниже номинальной.

Увеличение уставного капитала АО осуществляется путем выпуска новых акций, обмена облигаций на акции; увеличения номинальной стоимости акций и проводится на основании решения общего собрания акционеров. Однако, увеличение уставного капитала не более 1/3 в размере может быть осуществлено решением Правления АО, если это право предусмотрено учредительными документами.

Уменьшение уставного капитала АО осуществляется путем уменьшения номинальной стоимости акций; уменьшения количества акций (выкуп части акций у акционеров в целях аннулирования).

Вкладами участников и учредителей могут быть:

- здания, сооружения, оборудование и другие материальные ценности;
- ценные бумаги;
- права пользования землей, водой, зданиями, сооружениями, оборудованием и другие имущественные права;
- денежные средства, в т.ч. в иностранной валюте.

Вклады, отличные от денежных средств, должны быть оценены в гривнях. Порядок оценки указывается в учредительных документах общества. Запрещается использовать для формирования уставного капитала бюджетные средства, средства, полученные в кредит и под залог, векселя.

Если в качестве первоначального взноса (до момента государственной регистрации предприятия) вносятся денежные средства, то в банке открывается счет для формирования уставного капитала хозяйственного общества. При открытии такого счета представляются следующие документы (согласно п.2.2.13 Инструкции № 527 “О порядке открытия и использования счетов в национальной иностранной валюте”, утв. постановлением Правления НБУ от 18.12.98г. №527):

- решение учредителей об определении лица, которому предоставляется право распорядительной подписи при проведении денежных операций по этому счету, которое оформляется в виде доверенности, заверенной нотариально;
- копия учредительного договора, заверенная нотариально;
- заявление об открытии счета, подписанное уполномоченным учредителями лицом;
- карточка с образцом подписи лица, которому учредителями предоставлено право распорядительной подписи (удостоверяется уполномоченным работником банка).

Денежные средства на этот счет перечисляются учредителями для формирования уставного капитала до регистрации юридического лица. Счет начинает функционировать как текущий только после получения банком документов о регистрации предприятия в установленном порядке. В случае отказа в регистрации, средства возвращаются учредителям, участникам, а счет закрывается.

Для учета уставного капитала предприятия используют счета 40 “Уставный капитал”.

Счет 40 “Уставный капитал” – пассивный счет - предназначен для учета и обобщения информации о состоянии и движении непосредственно уставного капитала. По кредиту отражается увеличение уставного капитала, а по дебету – его уменьшение (изъятие). Сальдо по этому счету должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах.

Аналитический учет по этому счету ведется по каждому учредителю (участнику, акционеру).

Неоплаченный капитал – это задолженность собственников (участников) предприятия по взносам в уставный капитал.

Неоплаченный капитал отражается на счете 46 “Неоплаченный капитал”, т.е. на этом счете отражают не внесенный капитал, но уже заявленный в учредительных документах. На счете в дальнейшем отражают погашение задолженности по взносам в уставный капитал (далее - УК). Так, по дебету счета 46 отражают возникновение задолженности по взносам в момент регистрации уставного капитала, по кредиту счета 46 – погашение задолженности собственниками (участниками, акционерами).

Аналитический учет неоплаченного капитала по счету 46 ведется по каждому собственнику предприятия.

Сальдо по счету 46 указывают в статье “неоплаченный капитал” 1-го раздела Пассива баланса в скобках и вычитают при подведении итога этого раздела.

Если все собственники (участники) предприятия рассчитались по своим вкладам в уставный капитал, то сальдо по счету 46 будет равно 0.

Изъятый капитал – это фактическая себестоимость приобретения акций собственной эмиссии, выкупленных обществом у его участников, с целью дальнейшей продажи или аннулирования.

Предприятия могут выкупать акции собственной эмиссии у своих акционеров с целью:

- предупреждения захвата контрольного пакета акций другими инвесторами;
- распространения акций среди своих работников;
- увеличения дохода на каждую акцию.

Учет изъятых капиталов для АО ведут на счете 45 “Изъятый капитал”.

По дебету счета 45 отражают фактическую себестоимость приобретения выкупленных акций, а по кредиту – стоимость перепроданных или аннулированных акций. В случае аннулирования акций, на эту же сумму уменьшают уставный капитал по счету 40. В случае перепродажи показывают увеличение соответствующих активов.

Аналитический учет ведется по видам акций, вкладов.

Для обобщения информации по счетам 40, 45, 46 Методическими рекомендациями №356 (“Методические рекомендации по применению регистров бухгалтерского учета”, утв. Приказом Минфина № 356 от 29.12.2000г.) предусмотрен Журнал 7 и ведомости к нему.

Типовые проводки в бухгалтерском учете:

№	Содержание операции	Д-т	К-т
1	Зарегистрирован устав с уставным капиталом	46	40
2	Отражены взносы в уставный капитал:		
	1) денежными средствами	30,31	46
	2) основными средствами, прочими необоротными активами, нематериальными активами	10, 11,12	46
	3) запасами, товарами, МБП	20,28,22	46
	4) ценными бумагами	14	46
3	Увеличен уставный капитал за счет дополнительных взносов собственников или за счет увеличения количества собственников	46	40
4	Увеличен уставный капитал за счет индексации балансовой стоимости необоротных активов	423	40
5	Увеличен уставный капитал за счет реинвестирования прибыли	443	40
6	Уменьшен уставный капитал вследствие выхода участника из состава учредителей на сумму компенсации денежными средствами, материалами	40 672	672 20,30,31
7	Уменьшен уставный капитал на сумму компенсации основными средствами собственнику, который выходит из состава учредителей:	40	672
	- списан износ,	13	10
	- списана остаточная стоимость основных средств,	972	10
	- списана величина компенсации на доход	672	742
8	Часть уставного капитала переуступлена участником (А) другому участнику (Б):		
	• осуществлен взнос участником Б	30,31	46
	• выдана часть уставного капитала участнику А	46	30,31

•	в аналитическом учете отражена замена А на Б	40	40
---	--	----	----

Пример:

1) АО выкупило акции на сумму 12 000 грн.

2) реализованы выкупленные акции:

- часть выкупленных акций на сумму 3000 грн. реализована по цене приобретения (т.е. на 3000грн.);
- часть выкупленных акций на сумму 3000 грн. реализована за 4 000 грн;
- часть выкупленных акций на сумму 3000 грн. реализовано за 2 000 грн.

3) часть выкупленных акций аннулирована:

- ❖ 1 вариант 3 000 –цена приобретения
2 500 – номинальная стоимость
2 800 – первоначальная стоимость
- ❖ 2 вариант 3000 – цена приобретения
2250 –номинальная стоимость
3100 – первоначальная стоимость
- ❖ 3 вариант 3000 –цена приобретения
3500 –номинальная стоимость
3600 –первоначальная стоимость

№	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, грн.
1. Выкуплены акции:				
1.	Выкуплены акции (отражается фактическая себестоимость приобретения)	45	30	12 000
2. Реализованы выкупленные акции:				
2а	часть акций реализованы <u>по цене</u> приобретения	30	45	3 000
2б	часть акций реализованы по цене <u>выше</u> цены их приобретения (за 4 000 грн):			
	1. На стоимость приобретения уменьшается изъятый капитал;	30,31	45	3 000
	2. Разница между ценой продажи и ценой приобретения относится на увеличение дополнительного капитала.	30	421	1 000
2с	часть акций реализованы по цене <u>ниже</u> цены их приобретения (за 2 000 грн.):			
	1. На стоимость продажи уменьшается изъятый капитал;	30	45	2 000
	2. Разница между ценой приобретения и ценой продажи относится на уменьшение дополнительного капитала).	421	45	1 000
	<i>*) если сумм по счету 421 недостаточно, то делают еще одну проводку: Д-т 443 К-т 45 на недостающую сумму</i>			
3. Аннулированы выкупленные акции:				
1 вариант	- цена приобретения акций выше первоначальной стоимости:			
	➤ на сумму номинальной стоимости уменьшается уставный капитал	40	45	2 500
	➤ разница между первоначальной стоимостью и номинальной относится на уменьшение дополнительного капитала	421	45	300
	➤ разница между первоначальной стоимостью и ценой приобретения относится на уменьшение прибыли	443	45	200

2 вариант	- цена приобретения изымаемых акций меньше первоначальной стоимости, но больше номинальной стоимости:			
	➤ на сумму номинальной стоимости уменьшается уставный капитал	40	45	2250
	➤ разница между ценой приобретения и номинальной стоимостью относится на уменьшение дополнительного капитала	421	45	750
3 вариант	- цена приобретения аннулируемых акций меньше номинальной стоимости:			
	➤ на сумму номинальной стоимости уменьшается уставный капитал	40	45	3500
	➤ разница между номинальной стоимостью и ценой приобретения относится на увеличение дополнительного капитала	45	421	500

3. Учет паевого капитала

Паевой капитал – это совокупность средств, добровольно размещенных в товариществах физическими или юридическими лицами для осуществления финансово-хозяйственной деятельности.

Паевой капитал формируется за счет паев членов жилищно-строительных кооперативов, сельскохозяйственных производственных кооперативов, кредитных союзов, потребительских кооперативов.

Учет паевого капитала ведут на счете 41 “Паевой капитал”:

- на субсчете 411 – учитывают вступительные взносы членов товарищества. Эти взносы не возвращаются при выходе члена из товарищества;
- на субсчете 412 – учитывают обязательные взносы (в равных частях или пропорционально ожидаемому участию в хозяйственной деятельности).

Передача актива в паевой капитал оформляется актами приема-передачи.

Аналитический учет ведут в книге учета паев.

Типовые проводки при учете паевого капитала:

Д-т 30,31 К-т 411 Отражен вступительный взнос участника товарищества
Д-т 30,31 К-т 412 Отражен обязательный взнос участника товарищества
Д-т 412 К-т 30,31 Выделение пая члену товарищества при его выбытии
Д-т 443 К-т 41 Увеличение паевого капитала за счет прибыли
Д-т 41 К-т 442 Покрытие убытков за счет паевого капитала
Д-т 41 К-т 40 При реорганизации товарищества в АО

4. Учет дополнительного капитала

Дополнительный капитал – это сумма дооценки необоротных активов, стоимость бесплатно полученных активов. Для акционерного общества – сумма превышения стоимости продажи акций над их номинальной стоимостью.

Учет дополнительного капитала ведется на счете 42 “Дополнительный капитал”.

По кредиту счета 42 отражается стоимость бесплатно полученных активов, суммы дооценки необоротных активов, а по дебету – использование дополнительного капитала: на увеличение уставного капитала, на создание резервного капитала, на покрытие убытков.

Типовые проводки при учете дополнительного капитала:

Д-т 421 К-т 45 Отражена разница между ценой продажи и стоимостью приобретения в случае: цена продажи (стоимости приобретения)
Д-т 30 К-т 421 Отражена разница между ценой продажи и стоимостью приобретения в случае: цена продажи > стоимости приобретения
{ Д-т 423 К-т 13 Увеличен износ ОС вследствие уценки ОС
Д-т 423 К-т 10 Отражена уценка ОС

- Д-т 10 К-т 424 Оприходовано бесплатно полученное ОС
- Д-т 424 К-т 745 Признан доход в сумме амортизации бесплатно полученного ОС
- Д-т 42 К-т 40 Увеличен уставный капитал за счет дополнительного капитала

5. Учет резервного капитала

Резервный капитал – это сумма резервов, созданных в соответствии с учредительными документами и действующим законодательством за счет нераспределенной прибыли предприятия.

Согласно действующему законодательству предусмотрено образование резервного капитала в размере, установленном в уставных документах, но не менее 25% уставного капитала. Ежегодные отчисления в резервный капитал предусматриваются уставными документами, не могут быть менее 5% чистой прибыли предприятия.

Учет резервного капитала ведется на счете 43 “Резервный капитал”.

По кредиту счета 43 отражается создание резервов, а по дебету – их использование. Сальдо счета 43 отражает остаток резервного капитала на конец отчетного года.

При отражении дополнительного капитала применяют типовые записи:

Д-т 443 К-т 43 Отчисления в резервный капитал

Д-т 43 К-т 40 Увеличение уставного капитала за счет резервного капитала

Д-т 43 К-т 42 Покрытие долгов за счет резервного капитала

Д-т 42 К-т 43 Увеличение резервного капитала за счет дополнительного капитала

6. Учет прибыли

Нераспределенная прибыль – это часть чистой прибыли, остающаяся у предприятия после уплаты налогов в бюджет, другие фонды, а также после выплаты части прибыли (установленной в учредительных документах) собственникам предприятия (участникам). В период функционирования предприятие получает прибыль (убыток), сумма которой после погашения всех обязательств является собственностью предприятия, т.е. является собственным капиталом, хотя и не зарегистрированным в учредительных документах и не персонифицированным.

Для обобщения информации о прибыли (убытках) предприятия применяется счет 44 “Нераспределенная прибыль (непокрытые убытки)”. По кредиту субсчета 441 отражается увеличение прибыли от всех видов деятельности, по дебету субсчета 442 – убытки, на субсчете 443 отражается использование прибыли.

При составлении финансовой отчетности сравнивают остатки по субсчету 441 и субсчету 443, и если по субсчету 441 образуется кредитовое сальдо, то эта разница и является нераспределенной прибылью отчетного года. Она отражается в строке 350 пассива баланса. Если же остаток по субсчету 443 превышает остаток по субсчету 441, то разницу отражают на субсчете 442, а в Пассиве баланса – в строке 350 пассива баланса в скобках.

Типовые проводки:

Д-т 79 К-т 441 Отражена прибыль, полученная предприятием в результате обычной деятельности

Д-т 442 К-т 79 Отражены убытки предприятия, полученные в результате обычной деятельности

Д-т 443 К-т 43 Отражена сумма отчислений в резервный капитал

- Д-т 441 К-т 443 Объявлены дивиденды участникам
- Д-т 443 К-т 671 Начислены дивиденды участникам
- Д-т 671 К-т 31 Выплачены дивиденды участникам.

ТЕМА: УЧЕТ РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

1. Понятие «расходы предприятия» и их классификация

В соответствии с П(С)БУ 1 под *расходами* понимают 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).

В бухгалтерском учете расходы признаются расходами определенного периода одновременно с признанием дохода, для получения которого они осуществлены. Если же расходы невозможно прямо связать с доходом определенного периода, то их отражают в том отчетном периоде, когда они осуществлены.

Расходы предприятия можно классифицировать по разным признакам:

Признак классификации	Расходы
По отношению к производственному процессу	✓ основные расходы, ✓ накладные расходы.
По отношению к объемам производства	✓ постоянные расходы, ✓ переменные расходы.
По способу отнесения на себестоимость отдельных видов производства	✓ прямые расходы, ✓ непрямые расходы.
По календарным периодам	✓ текущие расходы, ✓ одноразовые расходы.
По экономическим элементам	✓ материальные расходы, ✓ расходы на оплату труда, ✓ отчисления на социальные мероприятия, ✓ амортизация, ✓ прочие операционные расходы.
По видам деятельности	✓ расходы операционной деятельности, ✓ расходы финансовой деятельности, ✓ расходы инвестиционной деятельности, ✓ расходы чрезвычайной деятельности.

Основные расходы – расходы, непосредственно связанные с производственным процессом изготовления продукции (работ, услуг).

Накладные расходы – расходы, связанные с организацией, обслуживанием производства и управления им. Величина накладных расходов зависит от структуры управления подразделениями, цехами и предприятием.

Переменные расходы - расходы, величина которых изменяется пропорционально изменению объема производства. Размер этих расходов на каждую единицу продукции остается постоянным.

Постоянные расходы – расходы, величина которых не изменяется или почти не изменяется при изменении объема производства.

Необходимо отметить, что деление расходов на постоянные и переменные является условным, так как их состав может меняться под воздействием организационно-технических мероприятий. Поэтому такие расходы правильнее называть условно-постоянными и условно-переменными.

Прямые расходы – расходы на производство конкретного вида продукции, которые непосредственно включаются в ее себестоимость на основании первичных документов.

Непрямые расходы – расходы на производство, которые не могут быть сразу отнесены к конкретному объекту расходов, а требуют распределения. Распределение непрямых расходов приводит к неточностям в определении себестоимости продукции, поэтому при организации учета больше внимания должно уделяться прямым расходам.

Текущие расходы – расходы, связанные с производством и реализацией продукции данного периода. Обычно это основная часть расходов на производство.

Одноразовые расходы – расходы, связанные с подготовкой производства (внедрением новой продукции, модернизацией продукции), резервированием расходов на оплату отпусков, выплату единовременного вознаграждения за выслугу лет и т.д.

Принципы формирования в бухгалтерском учете информации о расходах, а также отражении ее в финансовой отчетности изложены в П(С)БУ 16 «Расходы».

Классификация расходов по видам деятельности и экономическим элементам согласно П(С)БУ16 представлены на рис.12.1., 12.3. соответственно.

2. Учет расходов деятельности

Классификация расходов по видам деятельности согласно П(С)БУ16 представлена на рис.12.1.

12.2.1. Расходы операционной деятельности

В системе показателей, которые характеризуют эффективность производства предприятия в целом и его отдельных подразделений, основное место занимает себестоимость.

Себестоимость это показатель синтетический, в нем отражаются все стороны деятельности предприятия. От величины себестоимости зависит в конечном итоге уровень прибыли предприятия. Чем экономнее предприятие использует материальные, трудовые, финансовые ресурсы в процессе производства продукции (выполнения работ, предоставления услуг), тем большим будет прибыль и рентабельность продукции.

Состав **себестоимости реализованной продукции** (работ, услуг) определен П(С)БУ 16 «Расходы» и представлен на рис.12.2. В себестоимость реализованной продукции относят следующие расходы:

- ✓ Производственная себестоимость реализованной продукции (работ, услуг):
 - прямые материальные расходы;
 - прямые расходы на оплату труда;
 - прочие прямые расходы;
 - переменные общепроизводственные и постоянные распределенные общепроизводственные расходы
- ✓ Нераспределенные постоянные общепроизводственные расходы;
- ✓ Сверхнормативные производственные расходы.

Процесс формирования производственной себестоимости готовой продукции рассмотрен в теме 13 «Учет процесса производства и формирования производственной себестоимости готовой продукции».

В бухгалтерском учете обобщенная информация о себестоимости реализованной готовой продукции (товаров, работ, услуг) отражается на счете 90 «Себестоимость реализации». По дебету этого счета на основании бухгалтерских справок (расчетов), накладных, счетов отражают производственную себестоимость реализованной готовой продукции, работ, услуг; фактическую себестоимость реализованных товаров (без торговых наценок). По кредиту счета – списание на счет 79 «Финансовые результаты», которое оформляется справкой бухгалтерии.

Необходимо отметить, что административные расходы, расходы на сбыт и прочие операционные расходы не включаются в состав производственной себестоимости и себестоимости реализованной готовой продукции, а поэтому информация о таких расходах обобщается на счетах учета расходов отчетного периода – 92 «Административные расходы», 93 «Расходы на сбыт», 94 «Прочие расходы операционной деятельности».

Счет 90 «Себестоимость реализации» имеет такие субсчета:

- субсчет 901 «Себестоимость реализованной готовой продукции», на котором ведется учет производственной себестоимости реализованной готовой продукции;
- субсчет 902 «Себестоимость реализованных товаров», на котором ведется учет фактической себестоимости реализованных товаров (без торговых наценок);
- субсчет 903 «Себестоимость реализованных работ, услуг», на котором ведется учет себестоимости реализованных на отчетный период работ, услуг;

- субсчет 904 «Страховые выплаты», предназначенный для обобщения информации о страховых суммах и страховых отчислениях согласно договору страхования при наступлении страховых случаев. Этот субсчет используется предприятиями, которые являются страховщиками согласно Закону Украины «О страховании».



Рис.1. Классификация расходов деятельности в соответствии с П(С)БУ 16 «Расходы»



Рис.2. Состав себестоимости реализованной продукции (работ, услуг)

Данные счета 90 «Себестоимость реализации» отражается в Журнале 5 (5А), при этом в бухгалтерском учете используют следующие проводки:

1. Списана себестоимость реализованной продукции	Д-т 901	К-т 26
2. Списана себестоимость реализованных товаров:		
• на предприятиях оптовой торговли (на стоимость реализованных товаров по себестоимости);	Д-т 902	К-т 281
• на предприятиях розничной торговли (на стоимость реализованных товаров по покупной стоимости);	Д-т 902	К-т 282
• на предприятиях общественного питания (на стоимость реализованной продукции по ценам реализации).	Д-т 902	К-т 23
3. Списана сумма нераспределенных постоянных общепроизводственных расходов	Д-т 90	К-т 91
4. Отнесена себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг) на финансовые результаты	Д-т 791	К-т 90

Общепроизводственные расходы – это расходы, связанные с обслуживанием основных и вспомогательных цехов и управления ими.

Планом счетов для учета общепроизводственных расходов предусмотрен счет 91 «Общепроизводственные расходы». По дебету счета 91 отражают суммы признанных расходов, по кредиту – ежемесячное списание расходов на счет 23 «Производство» или счет 90 «Себестоимость реализации».

Согласно П(С)БУ 16 «Расходы» в общепроизводственные расходы включают:

- расходы на управление производством, к которым относятся оплата труда аппарата управления цехами, участками (например, зарплата начальника цеха, бухгалтера цеха, экономиста цеха), отчисления на социальные мероприятия таких работников, расходы на их служебные командировки;
- амортизация основных средств общепроизводственного назначения;
- амортизация нематериальных активов общепроизводственного назначения (например, компьютерной бухгалтерской программы, используемой для учета готовой продукции);
- расходы на содержание, эксплуатацию, ремонт, страхование, оперативную аренду основных средств, нематериальных активов общепроизводственного назначения;
- расходы на совершенствование технологии и организации производства (например, оплата труда и отчисления на социальные мероприятия работников, занятых усовершенствованием технологии и организации производства; улучшением качества продукции, повышением ее надежности; расходы материалов (полуфабрикатов и комплектующих изделий); оплата услуг сторонних организаций, связанных с усовершенствованием технологии.
- расходы на отопление, освещение и другое содержание производственных помещений;
- расходы на обслуживание производственного процесса (например, оплата труда общепроизводственного персонала, отчисления на социальные мероприятия, медицинское страхование работников аппарата управления производством);
- расходы на охрану труда, технику безопасности, охрану окружающей природной среды;
- прочие расходы, например, потери от брака, оплата простоев.

С целью выявления резервов экономии расходов на обслуживание производства, их планирования, учет общепроизводственных расходов необходимо вести по статьям расходов:

Статьи расходов	Характеристика расходов
Расходы на управление производством	Расходы на оплату труда аппарата управления цехами, отчисления на социальные мероприятия и медицинское страхование аппарата управления цехами, расходы на оплату служебных командировок персонала цехов.
Амортизация	Амортизация основных средств, прочих необоротных материальных и нематериальных активов

	общепроизводственного назначения.
Расходы на содержание необоротных активов	Расходы на содержание, эксплуатацию и ремонт, страхование, операционную аренду основных средств, прочих необоротных активов общепроизводственного назначения.
Расходы на содержание производственных помещений	Расходы на отопление, освещение, водоснабжение, водоотведение и прочее содержание производственных помещений.
Расходы на усовершенствование технологии и организации производства	Расходы на оплату труда и отчисления и социальные мероприятия работников, занятых усовершенствованием технологии и организации производства; расходы на сырье, материалы, покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты; оплату услуг сторонних организаций.
Расходы на обслуживание производственного процесса	Расходы на оплату труда общепроизводственного персонала; отчисления на социальные мероприятия; медицинское обслуживание работников и аппарата управления производством; расходы на осуществление технологического контроля производственными процессами и качеством продукции.
Расходы на охрану труда, технику безопасности и охрану окружающей среды	Расходы, связанные с обеспечением правил техники безопасности труда, санитарно-гигиенических и прочих специальных требований, предусмотренных правилами технической эксплуатации, надзора и контроля за деятельностью предприятия
Прочие расходы	Внутризаводские перемещения материалов, деталей, инструмента со склада в цех и готовой продукции на склад, недостача незавершенного производства, недостача и потери от порчи материальных ценностей в цехе, оплата простоев.

Общепроизводственные расходы подразделяются на:

- постоянные,
- переменные.

Постоянные общепроизводственные расходы – это расходы на обслуживание и управление производством, которые практически не изменяются при изменении объема производства. Например: стоимость аренды станка. Т.е. независимо от того, какой объем продукции на нем будет произведен, будет ли он работать постоянно или нет, арендная плата от этого не изменится.

Переменные общепроизводственные расходы – это расходы на обслуживание и управление производством, которые изменяются прямо пропорционально изменению объема производства.

Общепроизводственные постоянные расходы формируются на протяжении отчетного периода и в конце отчетного периода должны распределяться на каждый объект расходов согласно базы распределения при нормальной мощности на: постоянные распределенные общепроизводственные расходы и постоянные нераспределенные общепроизводственные расходы. Величина нормальной производственной мощности определяется предприятием самостоятельно и закрепляется в Приказе об учетной политике предприятия.

База распределения – это показатель (денежный или натуральный), на единицу измерения которого устанавливается норматив распределения общепроизводственных расходов.

Поскольку фактическая мощность за отчетный период может отличаться от нормальной как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения, то для установления величины постоянных общепроизводственных расходов, которые подлежат отнесению в состав производственной себестоимости, необходимо запланированный на единицу базы распределения норматив постоянных расходов умножить на фактически достигнутый объем деятельности.

Все распределенные расходы являются элементами себестоимости готовой продукции и незавершенного производства. Общая сумма распределенных и нераспределенных постоянных общепроизводственных расходов не может превышать их фактическую величину.

Распределение общепроизводственных расходов проводится в следующей последовательности:

- необходимо распределить все общепроизводственные расходы на постоянные и переменные;
- необходимо выбрать базу распределения. За базу распределения на предприятии следует выбирать такую характеристику производственного процесса, изменение которой наиболее повлияет на изменение величины общепроизводственных расходов. При выборе базы распределения необходимо обратить внимание на то, чтобы между изменением общепроизводственных расходов и изменением базы распределения существовала пропорциональная зависимость.

За базу распределения можно принимать: прямые расходы на оплату труда, часы работы, машино-часы, стоимость прямых расходов материалов, расходы по переработке (например, в нефтеперерабатывающей промышленности).

- необходимо определить нормальную мощность предприятия и выразить ее в единице измерения выбранной базы распределения.
- необходимо вычислить суммы постоянных и переменных общепроизводственных расходов при условии достижения предприятием нормальной мощности.
- необходимо произвести расчет норматива постоянных и переменных расходов на единицу базы распределения, разделив соответствующие суммы расходов на ранее определенную нормальную мощность. При этом получают плановые нормативы переменных и постоянных накладных расходов в расчете на единицу базы распределения. Постоянные общепроизводственные расходы, которые находятся в пределах нормативов, считают распределенными и списывают на расходы производства:

Д-т 23 К-т 91

Постоянные нераспределенные общепроизводственные расходы включаются в себестоимость реализованной готовой продукции проводкой:

Д-т 90 К-т 91

Переменные общепроизводственные расходы распределяются на каждый объект расходов и относят на производственную себестоимость готовой продукции проводкой:

Д-т 23 К-т 91

Пример распределения общепроизводственных расходов:

За базу распределения при нормальной мощности приняли 10000 машино-час. Постоянные общепроизводственные расходы при нормальной мощности составляют 4000 грн. Переменные общепроизводственные расходы при нормальной мощности составляют 1000 грн. Определим:

- постоянные общепроизводственные расходы, которые приходятся на единицу базы распределения: $4000 \text{ грн.} / 10000 \text{ машино-час} = 0,4 \text{ грн./ машино-час}$.
- переменные общепроизводственные расходы, которые приходятся на единицу базы распределения: $1000 \text{ грн.} / 10000 \text{ машино-час} = 0,1 \text{ грн./ машино-час}$.
- за данный период фактическая мощность производственного оборудования составила 8000 машино-час. По данным бухгалтерского учета постоянные общепроизводственные расходы составили 4145 грн., а переменные – 1188 грн.
- тогда: постоянные распределенные общепроизводственные расходы составят $0,4 \text{ грн./ маш. час} \times 8000 \text{ маш. час} = 3200 \text{ грн.}$,
постоянные нераспределенные общепроизводственные расходы составят $4145 \text{ грн} - 3200 \text{ грн.} = 945 \text{ грн.}$

Исходные данные и данные, полученные в результате расчетов, отразим в форме распределения общепроизводственных расходов, рекомендованной П(С)БУ 16 «Расходы»:

№ п.п.	Показатели	Всего	На единицу	Включение общепроизводственных расходов
--------	------------	-------	------------	---

			базы распредел ения	в расходы на производство (счет 23), грн.	в себестоимость реализованной продукции (счет 90), грн.
1	База распределения по нормальной мощности, машино-часы	10000	X	X	X
2	Общепроизводственные расходы по нормальной мощности, грн. из них: - переменные - постоянные	5000 1000 4000	X 0,1 0,4	X X X	X X X
3	База распределения по фактической мощности, машино-часы	8000	X	X	X
4	Фактические общепроизводственные расходы, грн. из них: - переменные - постоянные, из них: ➤ постоянные распределенные ➤ постоянные нераспределенные	5333 1188 4145 3200 945	X X X X X	X 1188 X 3200 X	X X X X 945

Административные расходы – это расходы, связанные с обслуживанием производства и управлением им в масштабе всего предприятия.

К административным расходам относят:

- общие или корпоративные расходы (организационные расходы, расходы на проведение общих собраний, представительские расходы);
- расходы на служебные командировки и содержание аппарата управления предприятием;
- расходы на содержание основных средств, нематериальных и прочих материальных необоротных активов общехозяйственного назначения (аренда, амортизация, отопление, ремонт, освещение, охрана);
- вознаграждения за профессиональные услуги (юридические, аудиторские, по оценке имущества);
- расходы на связь (почтовые, телефон, факс);
- расходы на урегулирование споров в судебных органах;
- плата за расчетно-кассовое обслуживание и прочие услуги банка.

Информация об административных расходах собирается на счете 92 «Административные расходы». По дебету счета отражают суммы признанных административных расходов, по кредиту – списание на счет 79 «Финансовые результаты». Аналитический учет таких расходов ведется по статьям расходов.

При учете административных расходов используют бухгалтерские проводки:

Д-т 92	К-т 20	Списаны производственные запасы на общепроизводственные потребности
Д-т 92	К-т 372	Отражены расходы на командировку управленческого персонала
Д-т 92	К-т 311	Отражены расходы за услуги банка
Д-т 92	К-т 64	Начислены налоги, сборы
Д-т 791	К-т 92	Списаны административные расходы на финансовые результаты

Расходы на сбыт включают расходы, связанные с реализацией продукции (товаров, работ, услуг):

- расходы материалов на упаковку готовой продукции;
- расходы на ремонт тары;
- оплата труда продавцов;

- расходы на рекламу, исследование рынка;
- расходы на командировки работников, занятых сбытом;
- расходы на содержание основных средств, прочих материальных необоротных активов, связанных со сбытом готовой продукции;
- расходы на транспортировку, страхование, транспортно-экспедиционные услуги, связанные со сбытом готовой продукции;
- расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Учет расходов на сбыт ведется на счете 93 «Расходы на сбыт». По дебету счета отражают сумму признанных расходов на сбыт, по кредиту – списание на счет 79 «Финансовые результаты».

В связи с тем, что расходы на сбыт влияют на финансовые результаты, целесообразно проводить распределение этих расходов между отдельными видами реализованной продукции. Для распределения расходов на сбыт в бухгалтерии составляют справку-расчет или ведомость распределения, где указывают виды реализованной продукции и ее производственную себестоимость.

Учет **прочих расходов операционной деятельности** ведется на счете 94 «Прочие расходы операционной деятельности» (кроме расходов, которые отражаются на счетах 90 «Себестоимость реализации», 91 «Общепроизводственные расходы», 92 «Административные расходы», 93 «Расходы на сбыт»).

К таким расходам, например, можно отнести: сумму безнадежной дебиторской задолженности, потери от операционной курсовой разницы, потери от обесценивания запасов и т.д.

Учет **расходов финансовой деятельности** ведут на счете 95 «Финансовые расходы». К финансовым расходам относят расходы на проценты (за пользование кредитами полученными), другие расходы предприятия, связанные с использованием заемного капитала.

В состав **расходов инвестиционной деятельности** включают:

- себестоимость реализованных финансовых инвестиций;
- себестоимость реализованных необоротных активов;
- потери от неоперационных курсовых разниц;
- сумма уценки необоротных активов и финансовых инвестиций;
- расходы на ликвидацию необоротных активов;
- остаточная стоимость ликвидированных необоротных активов.

Учет расходов инвестиционной деятельности ведут на счете 97 «Прочие расходы».

Учет налога на прибыль (по данным бухгалтерского учета) от обычной деятельности и чрезвычайных событий ведется на счете 98 «Налоги на прибыль». На субсчете 981 «Налоги на прибыль от обычной деятельности» ведут учет суммы налога на прибыль от обычной деятельности, который исчисляется от прибыли, отраженной в бухгалтерском учете (независимо от суммы налога для целей налогообложения). На субсчете 982 ведут учет начисленной суммы налога на прибыль от чрезвычайных событий.

Под **чрезвычайными расходами** понимают не возмещенные убытки от чрезвычайных событий:

- прямые расходы от событий, которые уже свершились. Если материальные ценности полностью непригодны к использованию, то их списывают с баланса в соответствии с П(С)БУ;
- расходы, связанные с ликвидацией последствий чрезвычайных событий;
- расходы, связанные с предупреждением чрезвычайных событий. Эти расходы необходимо отличать от обычных ремонтных работ.

Первичными документами при отражении таких расходов являются накладные, счета, акты выполненных работ, расчеты бухгалтерии и т.д.

Учет чрезвычайных расходов ведут на счете 99 «Чрезвычайные расходы». По дебету счета отражают суммы признанных расходов, по кредиту – списание на счет 79 «Финансовые результаты».

Счет 99 «Чрезвычайные расходы» имеет субсчета:

- субсчет 991 «Расходы от стихийного бедствия». К стихийным бедствиям относят оползни, землетрясения, град, бури - бедствия, вызванные природными явлениями;

- субсчет 992 «Расходы от техногенных катастроф и аварий», на котором ведут учет расходов, понесенных предприятием в результате техногенных катастроф и аварий, которые случились на данном предприятии или другом предприятии (например, пожары);

- субсчет 993 «Прочие чрезвычайные расходы», на котором ведут учет расходов вследствие социальных волнений, объявленной или необъявленной войны, восстаний, демонстраций, революций, саботажа, экспроприации имущества, резкой смены законодательства.

2. Учет расходов по элементам

Согласно П(С)БУ 16 «Расходы» расходы операционной деятельности группируются по экономическим элементам:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные мероприятия;
- амортизация;
- прочие операционные расходы.

Классификация расходов операционной деятельности по экономическим элементам согласно П(С)БУ16 представлена на рис.12.3.

Между расходами на производство, сгруппированными по экономическим элементам, и расходами в калькуляционном разрезе существует как взаимосвязь, так и отличия. Например, расходы, которые относятся к элементу «Расходы на оплату труда» в себестоимости продукции отдельными статьями отражаются основная и дополнительная заработная плата только производственных работников. Остальная часть заработной платы отражается в статьях «Общепроизводственные расходы», «Административные расходы», «Расходы на сбыт».

Для обобщения информации о материальных расходах за отчетный период предназначен счет 80 «Материальные расходы». Суммы признанных материальных расходов списывают в дебет счета на основании актов-требований, актов списания топлива, энергии, лимитно-заборных карт и других первичных документов. Ежемесячно, на основании расчетов и справок бухгалтерии, по кредиту счета 80 материальные расходы списывают:

- в дебет счета 23 «Производство» в сумме прямых материальных расходов, которые включают в производственную себестоимость продукции (работ, услуг);
- в дебет счета 91 «Общепроизводственные расходы» - в сумме материальных расходов, которые относят к производственным накладным расходам;
- в дебет счета 92 «Административные расходы» - в сумме материальных расходов, которые относят к административным расходам;
- в дебет счета 93 «Расходы на сбыт» - в сумме материальных расходов, которые относят к расходам на сбыт;
- в дебет счета 94 «Прочие расходы операционной деятельности» - в сумме материальных расходов, которые относят к прочим расходам операционной деятельности;
- в дебет счета 79 «Финансовые результаты», если предприятие не использует счета класса 9 «Расходы деятельности».

Стоимость материальных ресурсов, которые отражают по элементу «Материальные расходы» формируют исходя из цен их приобретения (без учета НДС), включая наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения, которые выплачивают организациям поставщикам, плату за транспортировку, хранение и доставку, которая осуществляется сторонними организациями.

Расходы, связанные с доставкой, погрузочно-разгрузочными работами материальных ресурсов транспортом и персоналом предприятия необходимо включить в соответствующие элементы расходов на производство (расходы на оплату труда, амортизацию основных средств, материальные расходы и т.д.).



Рис. 3. Классификация расходов операционной деятельности по экономическим элементам в соответствии с П(С)БУ 16 «Расходы»

Отражение в бухгалтерском учете материальных расходов осуществляется следующим образом:

1. Отпущены со склада производственные запасы для операционной деятельности предприятия	Д-т 80	К-т 20 (22)
2. Отражена стоимость готовой продукции, товаров, использованных для собственных нужд	Д-т 808	К-т 26 (28)
3. Отражена стоимость предоставленных предприятию услуг для операционной деятельности	Д-т 800	К-т 685 (631)
4. Отнесены материальные расходы:		
• в части прямых материальных расходов	Д-т 23	К-т 80
• в части общепроизводственных расходов	Д-т 91	К-т 80
• в части административных расходов	Д-т 92	К-т 80
• в части расходов на сбыт	Д-т 93	К-т 80
• в части прочих расходов операционной деятельности	Д-т 94	К-т 80
• на финансовые результаты	Д-т 79	К-т 80

Для обобщения информации о расходах на оплату труда за отчетный период предназначен счет 81 «Расходы на оплату труда». Суммы признанных расходов списывают в дебет счета на основании нарядов, табеля учета использованного времени, расчетно-платежных ведомостей. Ежемесячно, на основании расчетов и справок бухгалтерии, по кредиту счета 81 расходы списывают:

- в дебет счета 23 «Производство» в сумме расходов, которые включают в производственную себестоимость продукции (работ, услуг);
- в дебет счетов класса 9 «Расходы деятельности» - в сумме расходов, которые относят к производственным накладным расходам, административным расходам, расходам на сбыт;
- в дебет счета 79 «Финансовые результаты», если предприятие не использует счета класса 9 «Расходы деятельности».

Аналитический учет расходов на оплату труда на предприятии можно организовать по видам (основная и дополнительная), по элементам (почасовая, премии, оплаты простоев и т.д.), по составу работников (штатные, совместители, по договорам подряда), по категориям работников (рабочие, служащие) и т.д.

Отражение в бухгалтерском учете расходов на оплату труда осуществляют следующим образом:

1. Начислена основная заработная плата	Д-т 811	К-т 66
2. Начислена дополнительная заработная плата	Д-т 812	К-т 66
3. Начислены отпускные	Д-т 814	К-т 66
4. Отнесены расходы на оплату труда:		
• в части прямых расходов на оплату труда	Д-т 23	К-т 81
• в части общепроизводственных расходов	Д-т 91	К-т 81
• в части административных расходов	Д-т 92	К-т 81
• в части расходов на сбыт	Д-т 93	К-т 81
• в части прочих расходов операционной деятельности	Д-т 94	К-т 81
• на финансовые результаты	Д-т 79	К-т 81

Для обобщения информации об отчислениях на социальные мероприятия за отчетный период предназначен счет 82 «Отчисления на социальные мероприятия». Суммы признанных расходов списывают в дебет счета на основании расчетно-платежных ведомостей. Ежемесячно, на основании расчетов и справок бухгалтерии, по кредиту счета 82 расходы списывают:

- в дебет счета 23 «Производство» в сумме отчислений, которые прямо включают в производственную себестоимость продукции (работ, услуг);
- в дебет счетов класса 9 «Расходы деятельности» - в сумме отчислений, которые относят к производственным накладным расходам, административным расходам, расходам на сбыт;
- в дебет счета 79 «Финансовые результаты», если предприятие не использует счета класса 9 «Расходы деятельности».

Аналитический учет расходов по составу работников (штатные, совместители, по договорам подряда), по категориям работников (рабочие, служащие).

Отражение в бухгалтерском учете отчислений на социальные мероприятия осуществляют следующим образом:

1. Отражены начисления на заработную плату:

- | | | |
|---|---------|---------|
| • в части государственного пенсионного страхования | Д-т 821 | К-т 651 |
| • в части обязательного социального страхования | Д-т 822 | К-т 652 |
| • в части обязательного страхования на случай безработицы | Д-т 823 | К-т 653 |

1. Отнесены суммы отчислений на социальные мероприятия, касающиеся заработной платы:

- | | | |
|-------------------------------|--------|--------|
| • производственных работников | Д-т 23 | К-т 82 |
| • цехового персонала | Д-т 91 | К-т 82 |
| • административного персонала | Д-т 92 | К-т 82 |
| • работников службы сбыта | Д-т 93 | К-т 82 |

3. Отнесены суммы отчислений на социальные мероприятия на финансовые результаты (в части начислений на непрямую заработную плату для предприятий, которые не используют счета класса 9)

Для обобщения информации о суммах начисленной амортизации за отчетный период предназначен счет 83 «Амортизация». Суммы признанных расходов списывают в дебет счета на основании справок и расчетов бухгалтерии. Ежемесячно, по кредиту счета 83 расходы списывают:

- в дебет счета 23 «Производство» в сумме амортизационных отчислений, которые включают в производственную себестоимость продукции (работ, услуг);
- в дебет счетов класса 9 «Расходы деятельности» - в сумме амортизационных отчислений, которые относят к производственным накладным расходам, административным расходам, расходам на сбыт;
- в дебет счета 79 «Финансовые результаты», если предприятие не использует счета класса 9 «Расходы деятельности».

Аналитический учет на счете 83 «Амортизация» на предприятии может организовываться в разрезе видов необоротных активов и местам их эксплуатации.

Отражение в бухгалтерском учете сумм начисленной амортизации осуществляют следующим образом:

- | | | |
|---|---------|---------|
| 1. Отражена сумма начисленной амортизации | Д-т 831 | К-т 131 |
| 2. Отнесены суммы износа на: | | |
| 2. расходы основного производства в части износа производственного оборудования | Д-т 23 | К-т 83 |
| 3. в части общепроизводственных расходов | Д-т 91 | К-т 83 |
| 4. в части административных расходов | Д-т 92 | К-т 83 |
| 5. в части расходов на сбыт | Д-т 93 | К-т 83 |
| 6. в части прочих расходов операционной деятельности | Д-т 94 | К-т 83 |
| 7. на финансовые результаты | Д-т 79 | К-т 83 |

Счет 84 «Прочие операционные расходы» предназначен для учета операционных расходов, которые не отражаются на других счетах класса 8 «Расходы по элементам», например, стоимость работ сторонних предприятий, расходы от курсовых разниц, уценки запасов, суммы финансовых санкций. Предприятия, которые применяют только счета класса 8 «Расходы по элементам», используют счет 84 для отражения себестоимости реализованных оборотных активов (кроме готовой продукции и финансовых инвестиций).

Предприятия малого бизнеса и некоммерческие организации открывают счет 85 «Прочие расходы» для учета расходов инвестиционной и финансовой деятельности предприятия, а также

расходов от чрезвычайных событий. Предприятия же, которые используют счета класса 9 «Расходы деятельности», счет 85 «Прочие расходы» не открывают.

ТЕМА: УЧЕТ ПРОЦЕССА ПРОИЗВОДСТВА И ФОРМИРОВАНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ.

Готовая продукция предприятия в соответствии с П(С)БУ 9 включается в состав запасов. Поэтому именно П(С)БУ 9 определены методологические основы формирования информации о готовой продукции.

Согласно П(С)БУ 9 под *готовой продукцией* понимают продукцию, изготовленную на предприятии, предназначенную для продажи и соответствующую техническим и качественным характеристикам, предусмотренным договором или другим нормативно-правовым документам.

Готовая продукция, согласно П(С)БУ 9, признается активом при условии:

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

Готовая продукция зачисляется на баланс предприятия по первоначальной стоимости, т.е. себестоимости ее производства, определяемой согласно П(С)БУ 16 “Расходы”.

В П(С)БУ 16 “Расходы” приведены два понятия себестоимости готовой продукции:

- производственная себестоимость продукции;
- себестоимость реализованной продукции;

Себестоимость реализованной продукции состоит из:

- производственной себестоимости той продукции, которая была реализована за отчетный период;
- нераспределенных постоянных общепроизводственных расходов;
- сверхнормативных производственных расходов.

Согласно П(С)БУ 16 “Расходы” (п.11) в *производственную себестоимость* готовой продукции (по дебету счета 23) включают такие группы расходов:

- прямые материальные расходы;
- прямые расходы на оплату труда;
- прочие прямые расходы;
- переменные общепроизводственные расходы и постоянные распределенные общепроизводственные расходы.

Перечень и состав статей калькулирования производственной себестоимости готовой продукции внутри каждой группы расходов устанавливается каждым предприятием самостоятельно.

Статьи калькуляции производственной себестоимости могут изменяться в связи с особенностями техники, технологии и организации производства, но при этом строго соблюдается норма п. 11 П(С)БУ 16 о составе производственной себестоимости продукции (работ, услуг).

Необходимо отметить, что прямые материальные расходы, прямые расходы на оплату труда, прочие прямые расходы, непосредственно включаются в производственную себестоимость конкретного вида готовой продукции на основании первичных документов.

Общепроизводственные расходы (переменные, постоянные, распределенные) не могут быть сразу отнесены к конкретному объекту расходов и поэтому требуют предварительного распределения. Такие расходы называют *непрямыми расходами*.

Не включают в производственную себестоимость и списывают на расходы периода, в котором были осуществлены, следующие расходы:

- сверхнормативные отходы;
- расходы на хранение, кроме тех, которые необходимы в производственном процессе;
- административные расходы;
- расходы на сбыт.

Для учета расходов производства и формирования производственной себестоимости готовой продукции Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета:

- счет 23 “Производство” - для отражения информации о затратах на изготовление продукции;
- счет 91 “Общепроизводственные расходы” - для отражения информации об общепроизводственных расходах предприятия;
- счет 26 “Готовая продукция” - для отражения информации о движении готовой продукции.
- счет 25 “Полуфабрикаты” - для отражения информации о движении полуфабрикатов собственного производства

Полуфабрикаты могут использоваться предприятием в собственном производстве, а могут реализовываться на сторону в качестве готовой продукции. Поэтому предприятие должны вести отдельный учет обеих групп полуфабрикатов. Если полуфабрикаты собственного производства используются только для собственных нужд, то их движение и остатки учитываются на счете 23 “Производство”. Если же изготовленные полуфабрикаты используются для продажи, то тогда их создание получение отражается по дебету счета 25, а выбытие – по кредиту указанного счета.

Прямые материальные расходы включают:

- стоимость сырья и основных материалов;
- покупных полуфабрикатов;
- комплектующих изделий;
- вспомогательных материалов.

Отнесение прямых материальных расходов на производственную себестоимость готовой продукции отражают проводкой:

Д-т 23 К-т 201

Для того, чтобы определить стоимость отпущенных в производство материальных запасов необходимо применить один из методов оценки выбытия запасов (рассмотрены в теме 10 «Учет движения запасов»):

- метод идентифицированной себестоимости единицы запасов;
- метод средневзвешенной себестоимости;
- метод ФИФО;
- метод ЛИФО;
- метод нормативных затрат.

Прямые расходы на оплату труда включают заработную плату и другие выплаты работникам, занятым в производстве продукции, т.е. такие выплаты, которые могут быть непосредственно отнесены к конкретному виду продукции.

Отнесение прямых расходов на оплату труда в производственную себестоимость готовой продукции отражается проводкой:

Д-т 23 К-т 661

Прочие прямые расходы включают: производственные расходы, которые могут быть непосредственно отнесены к конкретному виду продукции, например:

- отчисления на социальные мероприятия работникам, заработная плата которых включается в прямые расходы;
- плата за аренду земельных и имущественных паев;
- амортизация основных средств производственного назначения;
- расходы на электроэнергию (кроме электроэнергии на технологические цели), теплоэнергию, услуги водоканала для производственных нужд,;
- расходы от брака, которые состоят из стоимости окончательно забракованной по технологическим причинам продукции (изделий, узлов, полуфабрикатов), уменьшенной на ее справедливую стоимость;
- расходов на исправление технически неизбежного брака.

Отнесение прочих прямых расходов в производственную себестоимость готовой продукции отражается проводкой:

Д-т 23 К-т 65

Напомним, что в **общепроизводственные расходы** включаются:

- расходы на управление производством, к которым относятся оплата труда аппарата управления цехами, участками (например, зарплата начальника цеха, бухгалтера цеха,

экономиста цеха), отчисления на социальные мероприятия таких работников, расходы на их служебные командировки;

- амортизация основных средств общепроизводственного назначения;
- амортизация нематериальных активов общепроизводственного назначения (например, компьютерной бухгалтерской программы, используемой для учета готовой продукции);
- расходы на содержание, эксплуатацию, ремонт, страхование, оперативную аренду основных средств, нематериальных активов общепроизводственного назначения;
- расходы на совершенствование технологии и организации производства (например, оплата труда и отчисления на социальные мероприятия работников, занятых усовершенствованием технологии и организации производства; улучшением качества продукции, повышением ее надежности; расходы материалов (полуфабрикатов и комплектующих изделий); оплата услуг сторонних организаций, связанных с усовершенствованием технологии.
- расходы на отопление, освещение и другое содержание производственных помещений;
- расходы на обслуживание производственного процесса (например, оплата труда общепроизводственного персонала, отчисления на социальные мероприятия, медицинское страхование работников аппарата управления производством);
- расходы на охрану труда, технику безопасности, охрану окружающей природной среды;
- прочие расходы, например, потери от брака, оплата простоев.

Общепроизводственные расходы подразделяют на:

- постоянные,
- переменные.

Постоянные общепроизводственные расходы – это расходы на обслуживание и управление производством, которые практически не изменяются при изменении объема работ. Например: стоимость аренды станка. Т.е. независимо от того, какой объем продукции на нем будет произведен, будет ли он работать постоянно или нет, арендная плата от этого не изменится.

Постоянные общепроизводственные расходы должны распределяться на каждый объект расходов согласно базы распределения при нормальной мощности на: постоянные распределенные общепроизводственные расходы и постоянные нераспределенные общепроизводственные расходы. Расчет распределения общепроизводственных расходов рассмотрен в теме 12 «Учет расходов предприятия».

Постоянные распределенные общепроизводственные расходы включаются в производственную себестоимость готовой продукции проводкой:

Д-т 23 К-т 91

Постоянные нераспределенные общепроизводственные расходы включаются в себестоимость реализованной готовой продукции проводкой:

Д-т 90 К-т 91

Переменные общепроизводственные расходы – это расходы на обслуживание и управление производством, которые изменяются прямо пропорционально изменению объема производства.

Переменные общепроизводственные расходы распределяются на каждый объект расходов и относят на производственную себестоимость готовой продукции проводкой:

Д-т 23 К-т 91

Информацию о расходах предприятия, отраженную на счетах бухгалтерского учета, обобщают в накопительных ведомостях расходов за отчетный период. Данные таких ведомостей используют для распределения общепроизводственных расходов на постоянные распределенные и постоянные нераспределенные расходы, а также для составления калькуляции и определения отпускной цены готовой продукции.

ТЕМА: УЧЕТ ДВИЖЕНИЯ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ, ТОВАРОВ И ИХ РЕАЛИЗАЦИИ

1. Учет движения готовой продукции

Напомним, что под *готовой продукцией* понимают продукцию, изготовленную на предприятии, предназначенную для продажи и соответствующую техническим и качественным характеристикам, предусмотренным договором или другим нормативно-правовым документам.

При организации учета продукции основным моментом является определение ее характера. Поэтому продукцию группируют по форме, степени готовности и технологической сложности. Классификация готовой продукции представлена на рис. 1.



Рис. 1. Классификация готовой продукции

Поступление готовой продукции собственного производства на склад отражается в первичных документах – накладных, актах, ведомостях выпуска продукции. Работник склада отражает данные о готовой продукции в карточках складского учета или книге в том же порядке, что и производственные запасы, после чего первичные документы передаются в бухгалтерию.

Планом счетов для учета движения готовой продукции, имеющей количественные характеристики, предусмотрен счет 26 «Готовая продукция». По дебету счета отражают поступление готовой продукции на склад по фактической производственной себестоимости:

Д-т 26 К-т 23

Отпуск продукции со склада покупателю оформляется накладными, актами с заполнением всех установленных реквизитов и отражается по кредиту счета 26 «Готовая продукция».

Продукция, которая не имеет количественных характеристик (выполненные работы, предоставленные услуги) или для изделий больших габаритов (здания) – непосредственно

передается с производства покупателю и поэтому факт выпуска отражается в бухгалтерском учете проводкой:

Д-т 90 К-т 23

Для учета дохода от реализации готовой продукции (работ, услуг) предназначены субсчета счета 70 «Доходы от реализации»:

- 701 «Доход от реализации готовой продукции»
- 702 «Доход от реализации товаров»
- 703 «Доход от реализации работ, услуг»

По кредиту субсчетов 701, 702, 703 отражается стоимость отгруженной (реализованной) продукции (работ, услуг), которая устанавливается договорами поставки готовой продукции (договорами выполнения работ, оказания услуг). В эту стоимость включается сумма НДС, акцизный сбор, непрямые налоги, предусмотренные законодательством, суммы дохода в пользу соисполнителя и т.д. По дебету субсчетов 701, 702, 703 отражаются вышеперечисленные налоги и платежи в корреспонденции со счетами 36, 64.

Аналитический учет доходов от реализации ведется по видам продукции, работ, услуг, регионам сбыта.

При выбытии готовой продукции применяют один из методов оценки выбытия запасов:

- идентифицированной себестоимости единицы запасов;
- средневзвешенной себестоимости;
- ФИФО;
- ЛИФО;
- нормативных затрат.

Реализация готовой продукции в бухгалтерском учете отражается проводками:

№	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, грн.	Документ, подтверждающий операцию
1.	<i>Отгружена покупателю продукция</i>	361	701	90000	Отгрузочные документы
2.	Отражены налоговые обязательства	701	641	15000	
3.	Отражена себестоимость изделия А	901	26	36481,98	Бухгалтерская справка
4.	Отнесена себестоимость на финансовый результат	791	901	36481,98	
5.	Отнесен на финансовый результат доход от реализации	701	791	75000	

2. Учет движения товаров

Согласно П(С)БУ 9 *товары* – это материальные ценности, приобретенные и содержащиеся предприятием в целях дальнейшей продажи.

Торговая деятельность может осуществляться в сфере оптовой и розничной торговли и в торгово-производственной сфере (общественное питание).

Оптовая торговля – это деятельность по приобретению и соответствующему преобразованию товаров для последующей их реализации субъектам предпринимательской деятельности. Как правило, это торговля крупными партиями. В результате оптового оборота товары в конечном потреблении не попадают.

Розничная торговля – это деятельность по продаже товаров непосредственно гражданам и другим конечным потребителям для их некоммерческого использования независимо от формы расчетов.

Принципы формирования в бухгалтерском учете информации о товарах, доходах, расходах торгового предприятия определяют П(С)БУ 9 «Запасы», П(С)БУ 15 «Доход», П(С)БУ 16 «Расходы».

Товары на предприятия торговли могут поступать от поставщиков, оптовых баз на основе договоров поставки или договоров купли-продажи, а также путем закупки у частных лиц.

Доставленные товары принимаются по количеству и качеству.

К товаросопроводительным документам и документам на оприходование товаров относятся:

- накладная;
- товарно-транспортная накладная;
- железнодорожная накладная;
- спецификация;
- упаковочный лист.

В случае выявления несоответствий приемка товаров приостанавливается, составляется акт, который является юридическим основанием для предъявления претензий поставщику, в сопроводительных документах делается отметка.

При отсутствии сопроводительных документов приемка товаров на складе ведется на основании данных маркировки и внутренних упаковочных листов, а при их отсутствии – по фактическому наличию товара. В этом случае приемка осуществляется специально созданной комиссией, в состав которой обязательно входит материально ответственное лицо, представитель поставщика или независимой организации. Приемный акт составляется в 3-х экземплярах.

Оплата поступающих товаров может производиться на основании счета поставщика, который выписывается на товар одновременно с накладной, а в случае предоплаты – до отпуска товара.

Для учета товаров Планом счетов предназначен счет 28 «Товары». По дебету счета отражается увеличение количества товаров и их стоимости, по кредиту – уменьшение.

На промышленных предприятиях счет 28 «Товары» применяется для учета товаров, приобретенных для продажи, или в случаях, когда стоимость запасов, приобретенных для комплектования, не включается в себестоимость изготовленной продукции, а подлежит отдельной оплате.

Торговые предприятия ведут также на счете 28 учет покупной тары и тары собственного производства (за исключением инвентарной тары, которая используется для производственных и хозяйственных потребностей и учет которой ведут на счете 11 «Прочие необоротные материальные активы» или счете 20 «Производственные запасы»).

Аналитический учет товаров ведут в количественно-суммарном выражении (кроме товаров в розничной торговле) по наименованиям, партиям, группам, видам товаров в зависимости от формы торговли, местам сбережения и в разрезе материально ответственных лиц.

Товары приходятся по первоначальной стоимости, которая включает все расходы, связанные с приобретением товаров. Порядок формирования первоначальной стоимости товаров представлен на рис. 2.

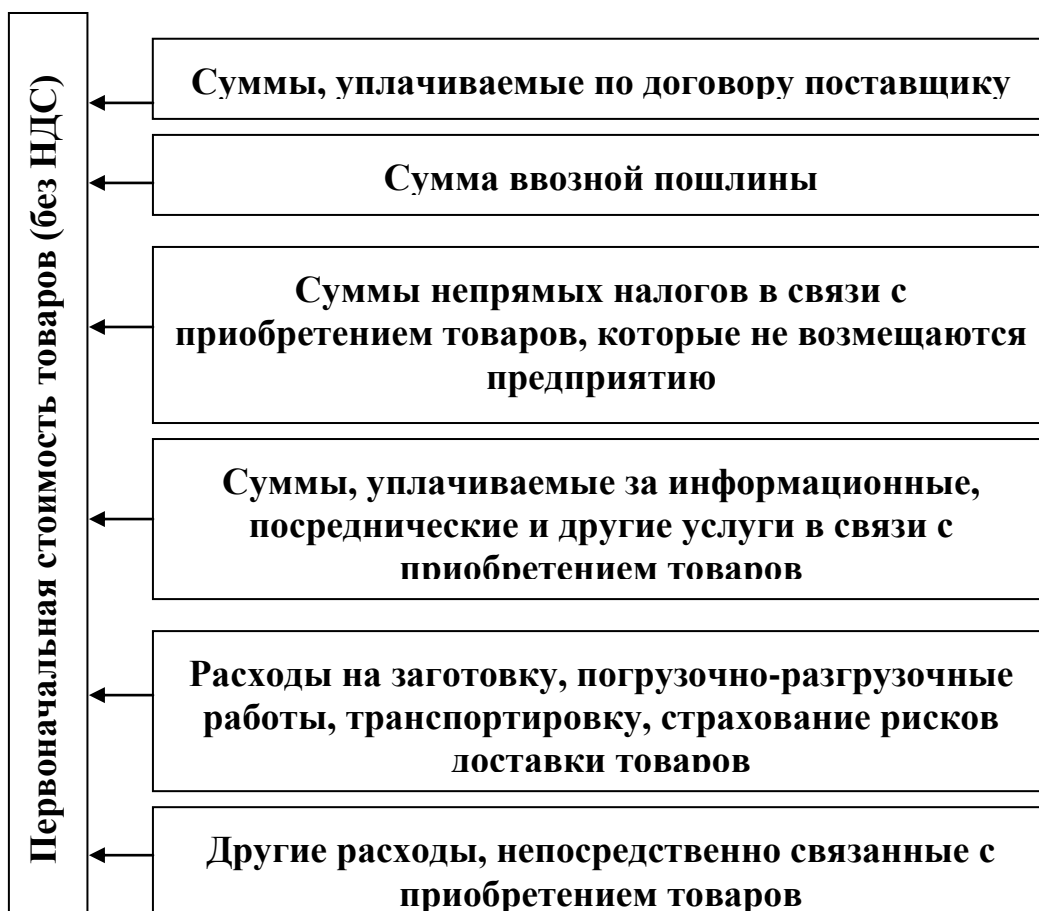


Рис. 2. Порядок формирования первоначальной стоимости товаров

Порядок определения первоначальной стоимости товаров зависит от источника их поступления и рассматривается в П(С)БУ 9 «Запасы».

В первоначальную стоимость товаров не включают:

- сверхнормативные потери и недостачи товаров;
- проценты за пользование кредитами;
- расходы на сбыт;
- административные расходы и другие расходы, непосредственно не связанные с приобретением и доставкой товаров.

Реализация товаров осуществляется на основании договоров поставки, купли-продажи с оформлением сопроводительных документов (накладная, товарно-транспортная накладная, железнодорожная накладная, счет-фактура, счет).

Расчеты за товары могут производиться предприятиями как в наличной, так и в безналичной форме.

Осуществляя торговую деятельность, предприятия получают доход (выручку) от реализации товаров, который отражают на счете 70 «Доход от реализации». По кредиту счета отражается увеличение дохода вместе с суммой не прямых налогов, сборов, обязательных платежей, которые включены в цену продажи, по дебету – надлежащая перечислению сумма не прямых налогов, сборов, обязательных платежей, суммы, получаемые предприятиями в пользу комитента, а также ежегодное или ежемесячное отнесение суммы чистого дохода на счет 79 «Финансовые результаты».

Кроме того, на субсчете 704 «Вычеты из дохода» отражается сумма предоставленных после даты реализации скидок покупателю, стоимость возвращенных покупателем товаров и другие вычеты.

Доходами не признаются:

- суммы НДС, акцизов, других налогов и обязательных платежей, подлежащих перечислению в бюджет и внебюджетные фонды;
- суммы поступлений по договору комиссии;
- суммы предоплаты за товары;
- сумма аванса в счет оплаты товаров;
- сумма задатка под залог или в погашение кредита;
- поступления, принадлежащие другим лицам (например, ошибочно зачисленные на текущий счет предприятия денежные средства);
- обмен товарами, подобными по назначению и имеющими одинаковую справедливую стоимость.

При продаже товаров необходимо производить их оценку для определения себестоимости, по которой они будут списываться с баланса. Оценка товаров осуществляется одним из перечисленных выше методов: идентифицированной себестоимости соответствующей единицы запасов; средневзвешенной себестоимости; себестоимости первых по времени поступления запасов (ФИФО); себестоимости последних по времени поступления запасов (ЛИФО); по ценам продажи.

Для всех единиц бухгалтерского учета товаров, которые имеют одинаковое назначение и одинаковые условия использования, применяется только один из методов.

Таким образом, если предприятие торгует оптом и в розницу, то оно может применить два метода оценки выбытия запасов, т.к. в этом случае разные условия продажи.

Оценка по ценам продажи основана на применении предприятиями розничной торговли среднего процента торговой наценки (согласно п.22 П(С)БУ 9 «Запасы»).

Торговая наценка – это разница между продажной (розничной) и первоначальной (себестоимостью) стоимостью товаров. Так как в себестоимость товаров не входят суммы НДС, начисленные или уплаченные в связи с приобретением товара, а продажная стоимость включает НДС, то торговая наценка состоит из торговой наценки предприятия на первоначальную стоимость и суммы НДС.

Например:

Продажная стоимость товара (360грн.)	
Первоначальная стоимость	Торговая наценка

Для обобщения информации о себестоимости реализованных товаров предусмотрен субсчет 902 «Себестоимость реализованных товаров» счета 90 «Себестоимость реализации». По дебету субсчета отражается фактическая себестоимость реализованных товаров (без торговых наценок), а по кредиту – списание расходов на счет 79 «Финансовые результаты».

Оприходование и реализация товаров в бухгалтерском учете отражается проводками:

№	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, грн.
<i>оприходование и реализация товаров на складах и базах</i>				
1.	Оприходован товар по цене приобретения	281	631	1000
2.	Отражена сумма налогового кредита по НДС	641	631	200
3.	Отражена стоимость транспортных услуг	281	631	100
4.	Отражена сумма налогового кредита по НДС	641	631	20
5.	Отгружен товар покупателю	361	702	3000
6.	Начислены налоговые обязательства по НДС	702	641	500
7.	Списана себестоимость товара, определенная согласно П(С)БУ 9 (в т.ч. стоимость транспортных услуг)	902	281	1100
8.	Списан доход от реализации на финансовые результаты	702	791	2500
9.	Списана себестоимость на финансовые результаты	791	902	1100
10.	Определен финансовый результат от реализации	791	441	1400
<i>оприходование и реализация товаров в розничной торговле</i>				
1.	Оприходован товар по цене приобретения	282	631	200
2.	Отражена сумма налогового кредита по НДС	641	631	40
3.	Отражена сумма торговой наценки	282	285	160
4.	Продан товар покупателю за наличные	301	702	360
5.	Начислены налоговые обязательства по НДС	702	641	60
6.	Списана себестоимость реализованных товаров	902	282	200
7.	Списана торговая наценка на реализованные товары, определенная методом «сторно» согласно П(С)БУ 9	282	285	160
8.	Списан доход от реализации на финансовые результаты	702	791	300
9.	Списана себестоимость реализованных товаров на финансовые результаты	791	902	200

10.	Определен финансовый результат	791	441	100
-----	--------------------------------	-----	-----	-----

ТЕМА: УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ, РАСЧЕТНЫХ И КРЕДИТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

1. Учет денежных средств в кассе, на текущем счете

Нормативными документами, которые регулируют денежный оборот в Украине являются:

- Положение о ведении кассовых операций в национальной валюте Украины, утв. НБУ № 72 от 19.02.2001;
- Инструкция о порядке открытия и использования счетов в национальной и иностранной валюте, утв. НБУ № 527 от 18.12.1998 г.;
- Инструкция об организации работы с наличным оборотом учреждений банков Украины, утв. НБУ № 259 от 23.07.2002 г. с изменениями и дополнениями.
- П(С)БУ 4 «Отчет о движении денежных средств», утв. Министерством финансов Украины № 87 от 31.03.99.

Денежные средства являются наиболее ликвидными активами. Они присутствуют в начале и в конце учетного цикла, который включает приобретение товаров, производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, а также их продажу и получение выручки.

Валюта Украины – это денежные знаки в виде банкнот, казначейских билетов, монет и в других формах, которые находятся в обращении и являются платежным средством на территории Украины, а также изъяты из обращения или такие, которые изымаются из него, но подлежат обмену на денежные знаки; деньги, которые находятся на счетах, но вносятся в виде взносов в банковские учреждения на территории Украины; платежные и другие ценные бумаги, выраженные в валюте Украины.

Иностранная валюта – это иностранные денежные знаки в виде банкнот, казначейских билетов, монет, которые имеются в обращении и являются законным платежным средством на территории соответствующего иностранного государства, а также изъяты из обращения или такие, которые изымаются из него, но подлежат обмену на денежные знаки, имеющиеся в обращении; средства в денежных единицах иностранного государства, которые находятся на счетах или вносятся в банковские учреждения за пределами Украины; платежные документы и другие ценные бумаги, выраженные в иностранной валюте или монетарных металлах.

Для осуществления расчетов наличными каждое предприятие должно иметь кассу.

Работа кассы на предприятии организуется согласно «Положению о ведении кассовых операций в национальной валюте Украины», утв. НБУ № 72 от 19.02.2001

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в кассе предназначен счет 30 «Касса». Счет активный, по дебету счета 30 отражается поступление денежных средств в кассу предприятия, по кредиту – выплата наличных.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных документов (в национальной и иностранной валюте), которые находятся в кассе предприятия (почтовых марок, оплаченных проездных, гербовых марок, путевок) используется счет 33 «Прочие средства». Счет активный.

Кассовые операции оформляются документами, типовые формы которых утверждены Министерством статистики Украины, согласованы с НБУ, Минфином Украины, должны применяться без изменений на всех предприятиях, независимо от формы собственности:

- приходный кассовый ордер;
- расходный кассовый ордер;
- кассовая книга;
- журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов;
- книга учета принятых и выданных кассиром денег.

Безналичные расчеты – это перечисления денежных средств со счета предприятия-плательщика на счет предприятия-получателя.

В соответствии с «Положением о ведении кассовых операций в национальной валюте Украины», утв. НБУ № 72 от 19.02.2001, все предприятия, независимо от формы собственности и вида деятельности, имеют текущие счета в банках и обязаны сохранять свои денежные средства в банковских учреждениях.

Текущий счет – это счет предприятия, открытый в учреждении банка для хранения денежных средств и проведения операций по счетам предприятия.

Порядок открытия текущего счета, формы расчетов за товары, работы, услуги (чеки, аккредитивы) регламентируется «Инструкцией о порядке открытия и использования счетов в национальной и иностранной валюте, утв. НБУ № 527 от 18.12.1998 г.;

Для учета наличия и движения денежных средств, находящихся на счетах в банке, и которые могут быть использованы для текущих операций, предназначен счет 31 «Счета в банках». Счет – активный.

Типовые проводки при учете денежных средств:

Операция	Дебет	Кредит
Получены средства из банка в кассу	30	31
Получена выручка от продажи товаров в кассу	30	70
Переданы средства из кассы в банк	31	30
Погашена наличными задолженность перед поставщиками	631	30
Выплачена из кассы заработная плата работникам предприятия	66	30
Получен долгосрочный кредит банка на текущий счет	31	50
Получен краткосрочный кредит банка на текущий счет	31	60
Возвращены из бюджета денежные средства на текущий счет	31	64
Зачислена на текущий счет выручка от реализации продукции	31	70
Погашен с текущего счета кредит банка	60 (50)	31
Проведены расчеты с поставщиками за ранее полученные услуги	63 (68)	31
Перечислены дивиденды участникам	67	31

2. Учет расчетов с поставщиками

Для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками за полученные товарно-материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги используется счет 63 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Счет пассивный, предназначен для учета текущих обязательств. По кредиту счета отражается задолженность за полученные от поставщиков товарно-материальные ценности, принятые работы, услуги, а по дебету – ее погашение, списание. Все эти операции отражаются на счете 63 независимо от того, когда осуществляется акцепт выставленного счета.

Акцепт расчетных документов – это подпись уполномоченных лиц (акцептант) на счете, которая свидетельствует о согласии принять счет к оплате.

Основными источниками информации при контроле расчетных отношений по товарным операциям служат первичные документы. При приобретении товаров составляется договор купли-продажи.

Договор купли-продажи содержит:

- дату, номер.
- наименование Продавца и Покупателя.
- Раздел 1. Предмет договора (передача товара и принятие товара согласно приемо-сдаточным документам, его оплата в срок, оговоренный договором).
- Раздел 2. Количество и качество товара (зачастую пишут, что количество товара для каждой поставки оговаривается устно перед каждой поставкой. Также в этом разделе оговаривается наличие сертификата качества).
- Раздел 3. Порядок поставки, упаковки, транспортировки (оговаривают наличие сопроводительной документации; оговаривают наличие тары и упаковки; оговаривают, что приемка товара завершена в момент подписания приемо-сдаточной

документации; оговаривают, что доставка товара осуществляется транспортом продавца).

- Раздел 4. Порядок расчетов (покупатель обязуется оплатить стоимость партии товара путем 100% предоплаты или на р/счет не позднее 7 календарных дней с момента получения товара).
- Раздел 5. Ответственность сторон (оговаривается как разрешаются споры между сторонами).
- Раздел 6. Дополнительные условия (например: претензии по качеству принимаются в течение 5 дней; товар с поврежденной упаковкой не обменивается).
- Раздел 7. Изменения и дополнения к договору.
- Раздел 8. Срок действия договора.
- Раздел 9. Реквизиты сторон
- Подпись, дату.

Расчеты с отечественными поставщиками и подрядчиками проводятся на основании документов: накладных, счетов-фактур, счетов, актов принятых работ, налоговых накладных, товарно-транспортных накладных. Расчетные документы, которые выдает предприятие-поставщик покупателю на сумму оплаты за полученную продукцию, должны быть акцептованы, т.е. на них должна быть подпись уполномоченного лица, которая свидетельствует о согласии принять счет к платежу. После этого покупатель предоставляет своему банку платежное поручение на оплату приобретенного товара и затем получает от банка выписку о списании денежных средств с текущего счета. Если оплата была осуществлена наличными через подотчетное лицо, то заполняется расходный кассовый ордер на выдачу наличных под отчет, а потом заполняется авансовый отчет об использовании денежных средств, чеком ЭККА, копией чека с отметкой “оплачено”.

При оприходовании и оплате приобретенного товара необходим также сертификат качества.

Основанием для учета импортных товаров и их движения являются документы инофирмы-поставщика, транспортно-экспедиционной компании, документы о хранении товара, расчетные документы об уплате пошлины, налогов.

Стоимость полученных товарно-материальных ценностей, выполненных работ, услуг отражают на счетах 20,22,28, 23 без учета сумм НДС, указанных в документах поставщиков.

Типовые бухгалтерские проводки по расчетам с поставщиками:

Д-т 20, 22, 28	К-т 63	Оприходованы ТМЦ от поставщика
Д-т 23	К-т 63	Акцептован счет поставщика за выполненные работы
Д-т 91(92)	К-т 63	Отражены услуги, предоставленные поставщиком, связанные с организацией производства (управлением) предприятием
Д-т 64	К 63	Отражена сумма НДС
Д-т 63	К-т 31	Оплачен счет поставщика

Аналитический учет ведется по каждому поставщику в разрезе каждого документа на оплату. Аналитический учет расчетов по импортным операциям можно осуществлять в разрезе стран, поставщиков или номеров контрактов.

Оплата поставщику может осуществляться:

- денежными средствами с текущего счета (проводка Д-т 63 К-т 31);
- выданными кредитами (проводка Д-т 63 К-т 50 или Д-т 63 К-т 60);
- наличными (проводка Д-т 63 К-т 30);
- через подотчетное лицо (проводка Д-т 372 К- 30, Д-т 63 К-т 372);
- авансовым платежом (проводка Д-т 63 К-т 36);
- учредитель может погасить задолженность перед поставщиком в счет задолженности по взносам в уставный капитал (проводка Д-т 63 К- 46);
- векселем, облигациями.

3. Учет кредитных операций

В соответствии с П(С)БУ 2 “Баланс” и П(С)БУ 11 “Обязательства” банковские кредиты, полученные предприятием, являются обязательствами предприятия.

Обязательства – это задолженность предприятия, которая возникла в результате прошедших событий и погашение которой в будущем, как ожидается, приведет к уменьшению ресурсов предприятия, воплощающих в себе экономические выгоды.

В соответствии с П(С)БУ 11 обязательства можно классифицировать на:

- долгосрочные;
- текущие;
- обеспечения;
- непредусмотренные обязательства;
- доходы будущих периодов.

Текущие обязательства – это обязательства, которые будут погашены в течение операционного цикла предприятия или должны быть погашены в течение 12 месяцев начиная с даты баланса.

Кредиты банков не связаны с операционной деятельностью предприятия, поэтому они классифицируются как текущие обязательства только при условии их погашения на протяжении 12 месяцев с даты баланса, при этом продолжительность операционного цикла во внимание не принимается.

Обязательства, которые нельзя назвать текущими, считают *долгосрочными*.

Обеспечения – это обязательство с неопределенной суммой и временем погашения на дату баланса. Это резервы предприятия, которые создаются по решению предприятия с целью возмещения последующих операционных расходов и начисляются в отчетном периоде. К ним относят, например, обеспечения на оплату будущих отпусков, обеспечения по выполнению гарантийных обязательств.

Величина обеспечения на дату составления отчетности может быть определена только путем предварительных расчетов.

Непредусмотренное обязательство – это обязательство, которое может возникнуть вследствие прошедших событий и существование которого будет подтверждено, когда произойдет или не произойдет неопределенное событие.

Доходы будущих периодов включают доходы, полученные в течение текущего или предыдущих отчетных периодов, которые принадлежат к следующим отчетным периодам.

В настоящее время предприятие имеет право получить кредит в любом банке Украины: как в обслуживаемом, где открыт текущий счет, так и в банке, с которым предприятие не имеет никаких отношений. Но банк предоставит кредит только при наличии у предприятия-заемщика реальных возможностей и правовых форм обеспечения своевременного возврата кредита и % за его пользование.

Банковский кредит может обеспечиваться:

- ❖ залогом имущества, имущественных прав или ценных бумаг заемщика;
- ❖ поручительством или гарантией третьих лиц (банка или другого предприятия, страховой компании).

Потенциальному заемщику необходимо определиться со следующими вопросами:

- ❖ цель получения кредита;
- ❖ сумма кредита;
- ❖ вероятность возврата кредита и уплаты процентов за его использование (т.е. произвести расчет исходя из ожидаемых поступлений выручки и затрат на кредитуемый проект);
- ❖ срок кредита;
- ❖ какой актив предложить банку в качестве предмета залога;
- ❖ с каким банком строить кредитные взаимоотношения.

Документальное оформление кредита

Перечень документов для получения кредита может быть следующим:

- ❖ письмо с просьбой рассмотреть вопрос о предоставлении кредита, в котором содержатся исходные данные: размер, цель, срок, предполагаемое обеспечение возврата кредита.
- ❖ Копии финансовых отчетов и налоговых деклараций за последний отчетный период:
 - Баланс (форма №1)
 - Отчет о финансовых результатах (форма №2)
 - Отчет о движении денежных средств (форма №3)
 - Отчет о собственном капитале (форма №4)
 - Декларация о прибыли
 - Декларация по НДС
- ❖ Расшифровка дебиторской и кредиторской задолженности предприятия: по контрагентам; суммам; срокам исполнения обязательств; предмету обязательств.
- ❖ Письмо и информацией обо всех счетах, открытых предприятию в других банках, и кредитах, полученных в этих банках, или об отсутствии таковых (счетов, кредитов).
- ❖ Справки из других обслуживающих банков (при их наличии): об остатках на счетах клиента и оборотах по движению денежных средств за последние 3 месяца, о наличии или об отсутствии задолженности по кредитам и % за их использование.
- ❖ Техничко-экономическое обоснование использования и возврата кредита и % по кредиту.
- ❖ Копии всех документов, на которые есть ссылки в технико-экономическом обосновании.
- ❖ Документ, подтверждающий полномочия руководителя предприятия (выписка из протокола собрания учредителей и копия приказа о назначении на должность руководителя).
- ❖ Выписка из протокола собрания учредителей предприятия о принятом решении взять кредит.
- ❖ Документы по залоговому обеспечению (копия документа, подтверждающего право собственности заемщика на передаваемое в залог имущество, справка из БТИ, акт независимой оценки, справка гос нотариальной конторы об отсутствии запрета на отчуждение имущества передаваемого в залог и т.д.).

Все документы заверяются в таком порядке:

- письма, справки, копии финансовой отчетности и налоговой отчетности заверяются печатью юридического лица и подписями руководителя и гл. бухгалтера предприятия.
- Выписки из протоколов – печатью юридического лица и подписями всех учредителей.

В кредитном договоре определяются взаимные обязательства и ответственность сторон, которые не могут изменяться без согласия кредитора и заемщика.

Кредит может предоставляться в безналичной форме одним из способов:

- ❖ путем оплаты по мере необходимости платежных документов по кредитуемой сделке со специального ссудного счета, открытого банком заемщику.
- ❖ путем перечисления на текущий счет заемщика общей суммы кредита для дальнейшего целевого использования заемных средств.

Погашение кредита и начисленных % осуществляется путем списания определенных сумм с текущего счета заемщика на основании его платежных поручений в сроки, установленные кредитным договором.

Банк имеет право на принудительное взыскание (списание) средств со всех счетов своего клиента в случае несвоевременного погашения предприятием обязательств по кредитному договору (при условии, что такой порядок взыскания средств определен кредитным договором).

При возникновении у заемщика временных финансовых затруднений из-за непредвиденных обстоятельств, при условии принятия заемщиком мер для их устранения, погашение кредита может быть отсрочено, но с повышением процентной ставки.

Отсрочка оформляется дополнительным договором. При отсутствии такого договора банк имеет право применить к заемщику штрафные санкции в размерах, предусмотренных кредитным договором.

Учет краткосрочных кредитов

Учет краткосрочных кредитов банков ведется на счете 60 “Краткосрочные ссуды”.

По кредиту счета 60 отражаются суммы полученных краткосрочных кредитов, по дебету отражают погашение задолженности по кредитам.

Аналитический учет ведется по банкам в разрезе каждого кредита отдельно и срокам их погашения.

Необходимо помнить, что проценты за кредит составляют расходы того периода, на протяжении которого предприятие имело задолженность по кредиту. Поэтому проценты начисляются и отражаются в финансовой отчетности на временной основе, а не тогда, когда они фактически уплачены.

Учет долгосрочных кредитов банков

Учет долгосрочных кредитов банков ведется на счете 50 “Долгосрочные кредиты”. По кредиту счета 50 отражаются суммы полученных долгосрочных кредитов, а также переводение краткосрочных отсроченных кредитов в состав долгосрочных, по дебету отражают погашение задолженности по долгосрочным кредитам и переводение ее в состав текущей задолженности.

Аналитический учет ведется по банкам в разрезе каждого кредита и по срокам погашения кредитов.

При отражении в бухгалтерском учете операций, связанных с долгосрочными кредитами, необходимо учитывать следующие правила:

- 1) суммы процентов за пользование кредитами списываются на текущие расходы предприятия;
- 2) часть долгосрочных обязательств, которая подлежит списанию в срок до 12 месяцев, списывается на счет 61 “Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам”. По кредиту этого счета отражается та часть долгосрочных обязательств, которая подлежит погашению на протяжении двенадцати месяцев с даты баланса, по дебету – погашение данной текущей задолженности, ее списание. На субсчете 611 ведется учет части долгосрочных обязательств, переведенной в состав текущей задолженности и выраженной в национальной валюте, а на субсчете 612 – выраженной в иностранной валюте. Аналитический учет ведется по кредиторам и видам задолженности.

При учете долгосрочных кредитов банков используются следующие типовые проводки:

Д-т 311	К-т 501	Получен кредит в национальной валюте
Д-т 50	К-т 61	Отражена часть долгосрочного кредита в составе текущей задолженности по долгосрочным обязательствам
Д-т 951	К-т 684	Начислены проценты за пользование кредитом
Д-т 684	К-т 311	Уплачены проценты за пользование кредитом
Д-т 501	К-т 311	Возвращен кредит

Пример.

01.09.2001г предприятие получило кредит в сумме 60 000 грн. на 4 месяца под 60% годовых для закупки товаров. Согласно договору проценты уплачиваются ежемесячно, а сумма кредита перечислена на текущий счет. Основная сумма кредита должна быть возвращена в конце срока действия кредитного договора.

График получения кредита и погашения задолженности по кредиту

Дата	Получение кредита, грн.	Возврат основной суммы кредита, грн.	Выплата процентов за кредит, грн.
01.09.2001	60 000	-	-
30.09.2001	-	-	3 000
31.10.2001	-	-	3 000
30.11.2001	-	-	3 000
31.12.2001	-	60 000	3 000
Итого	60 000	60 000	12 000

Бухгалтерский учет операций:

№	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, грн.
1.	01.09.2001. Получен кредит банка	311	601	60 000
2.	01.09.2001. Оплачена партия товаров	371	311	60 000
3.	01.09.2001. Отражена сумма налогового кредита по НДС	641	644	10 000
4.	01.09.2001. Оприходованы товары	281	371	50 000
5.	01.09.2001. Отражены расчеты по налоговому кредиту по НДС	644	371	10 000
6.	30.09.2001. Начислены проценты за кредит (60 000x60%:12 мес.) <i>Данную проводку следует делать ежемесячно при начислении процентов за кредит</i>	951	684	3 000
7.	30.09.2001. Уплачены проценты за кредит <i>Данную проводку следует делать ежемесячно при уплате процентов за кредит</i>	684	311	3 000
8.	31.12.2001. Возвращен кредит банку	601	311	60 000

Пример. 1 июля 2000 предприятию предоставлен кредит в размере 900 000 грн. сроком на 3 года под 40% годовых. Условиями кредитного договора предусмотрено, что задолженность предприятия по основной сумме долга погашается ежегодно, по частям, одновременно с уплатой процентов за кредит.

График погашения обязательств по кредитному договору

Дата	Погашение основной суммы долга, грн.	Проценты за кредит, грн.	Сумма выплат, грн.	Остаток основной суммы кредита, грн.
01.07.2000	-	-	-	900 000
30.06.2001	300 000	360 000 (900 000x40%)	660 000 (300000+360000)	600 000 (900000-300000)
30.06.2002	300 000	240 000 (600000x40%)	540 000 (300000+240000)	300 000 (600000-300000)
30.06.2003	300 000	120 000 (300000x40%)	420 000 (300000+120000)	0 (300000-300000)
Итого:	900 000	720 000	1 620 000	-

Бухгалтерский учет операций:

Дата	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, грн.
01.07.2000	Получен долгосрочный кредит банка	311	501	900 000
31.07.2000	Начислены проценты за пользование кредитом банка за месяц *	951	684	30 000
30.09.2000	Переведена часть задолженности по основной сумме кредита,	501	611	300 000

	возвращаемая 30.06.2001, в состав текущей задолженности по долгосрочным обязательствам **			
30.06.2001	Уплачены проценты за кредит согласно графику погашения задолженности ***	684	311	360 000
30.06.2001	Возвращена часть основной суммы кредита ****	611	311	300 000

* Данную проводку следует делать с частотой, указанной в кредитном договоре, но не реже одного раза в месяц.

** Данную проводку следует делать ежегодно, кроме последнего года пользования кредитом. Сумма определяется исходя из графика погашения задолженности по кредиту.

*** Данную проводку следует делать ежегодно при уплате процентов за кредит. Сумма определяется исходя из графика погашения задолженности по кредиту.

**** Данную проводку следует делать ежегодно при возврате части основной суммы кредита. Сумма определяется исходя из графика погашения задолженности по кредиту.

ТЕМА: УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

В Положении (стандарте) бухгалтерского учета П(С)БУ 3 "Отчет о финансовых результатах", утвержденном приказом Министерства финансов Украины № 87 от 31.03.1999г. приведено следующее определение прибыли:

прибыль - это сумма, на которую доходы превышают связанные с ними расходы.

Таким образом, понятие прибыли тесно связано с такими понятиями как доходы и расходы, определение которых и критерии их признания так же приведены в П(С)БУ № 1 и П(С)БУ № 3:

доходы - это увеличение экономических выгод в виде поступления активов или уменьшения обязательств, которые приводят к росту собственного капитала (кроме роста капитала за счет взносов владельцев);

расходы - это 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);

Доходы, расходы и финансовые результаты предприятия, определяются теми видами деятельности, вследствие которых они возникают.

Не признаются доходом такие поступления:

- Сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, прочих налогов и обязательных платежей, подлежащих перечислению в бюджет и внебюджетные фонды;
- Сумма поступлений в соответствии с договорами комиссии;
- Сумма предварительной оплаты продукции (товаров, услуг);
- Сумма аванса в счет оплаты продукции (товаров, услуг);
- Сумма задатка под залог под погашение ссуды;
- Поступления, принадлежащие другим лицам;
- Поступления от первоначального размещения ценных бумаг.

1. Учет доходов предприятия

Для отражения доходов от разных видов деятельности в системе счетов Планом счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденным приказом Министерства финансов Украины №291 от 30.11.1999, предусмотрен класс 7 "Доходы и результаты деятельности".

На счетах класса 7, кроме счета 76 "Страховые платежи", на протяжении отчетного года по кредиту отражается сумма дохода вместе с суммой не прямых налогов, сборов (обязательных платежей), которые включены в цену продажи, по дебету - ежемесячно

отражаются надлежащие суммы непрямых налогов, сборов (обязательных платежей), ежегодное или ежемесячное отнесение суммы чистого дохода на счет 79 "Финансовые результаты".

Учет доходов от реализации готовой продукции

Для обобщения информации о доходах от реализации готовой продукции, товаров, работ и услуг, доходов от страховой деятельности, а также о суммах скидок, предоставленных покупателям, и о прочих отчислениях с дохода применяется счет 70 "Доходы от реализации".

Счет 70 - пассивный, по кредиту субсчетов 701, 702, 703 отражается увеличение дохода, по дебету - сумма непрямых налогов (акцизного сбора, налога на добавленную стоимость и др., предусмотренных законодательством), а также списание в порядке закрытия на счет 79 "Финансовые результаты".

Аналитический учет доходов от реализации ведется по видам продукции, товаров, работ, услуг.

Учет прочих операционных доходов

Для обобщения информации о прочих доходах от операционной деятельности предприятия в отчетном периоде, кроме дохода от реализации готовой продукции (товаров, работ, услуг), применяется пассивный счет 71 "Прочий операционный доход".

К прочим операционным доходам относятся: доходы от реализации иностранной валюты; доходы от реализации прочих оборотных активов (кроме финансовых инвестиций); доходы от операционной аренды активов; доходы от операционной курсовой разницы; суммы полученных штрафов, пени, неустоек и других санкций за нарушение хозяйственных договоров, которые признаны должником или по которым получены решения суда; доходы от списания кредиторской задолженности, относительно которой истек срок давности; суммы полученных грантов и субсидий; прочие доходы от операционной деятельности.

По кредиту счета 71 отражается увеличение дохода, по дебету - суммы непрямых налогов (налога на добавленную стоимость, акцизного сбора и других сборов (обязательных платежей), а также списание в порядке закрытия счета на счет 79 "Финансовые результаты".

Учет доходов от прочей деятельности

Для обобщения информации о финансовых доходах от инвестиционной деятельности, т.е. от вложений капитала в дочерние или совместные предприятия и учет которых ведется методом участия в капитале, используется пассивный счет 72 "Доход от участия в капитале".

По кредиту счета отражается увеличение (получение) дохода, по дебету - списание в порядке закрытия на счет 79 "Финансовые результаты".

Аналитический учет доходов от участия в капитале ведется по каждому объекту.

Учет прочих финансовых доходов, таких как полученные дивиденды, проценты и прочих доходов от финансовых операций, которые не учитываются на счете 72, отражаются на пассивном счете 73 "Прочие финансовые доходы".

По кредиту счета отражается сумма дохода, по дебету - списание кредитового оборота на счет 79 "Финансовые результаты". Аналитический учет финансовых доходов ведется по объектам инвестирования.

Для учета доходов, которые возникают в процессе обычной деятельности, но не связаны с операционной и финансовой деятельностью предприятия, используется пассивный счет 74 "Прочие доходы".

По кредиту счета 74 отражается увеличение (получение) дохода, по дебету - сумма непрямых налогов (НДС, акцизного сбора и других сборов (обязательных платежей), а также списание на счет 79 "Финансовые результаты".

2. Учет финансовых результатов предприятия

В бухгалтерском учете *чистая прибыль (убыток)* формируется поэтапно на протяжении финансово-хозяйственного года от всех видов обычной и чрезвычайной деятельности:

- чистый доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг);
- валовая прибыль (убыток);
- финансовые результаты от операционной деятельности (прибыль или убыток);
- финансовые результаты от обычной деятельности до налогообложения (прибыль, убыток);
- финансовые результаты (прибыль, убыток) от обычной деятельности;
- прибыль (убыток) от чрезвычайной деятельности.

Чистый доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) определяется путем вычета из дохода (выручки) от реализации продукции (товаров, услуг, работ) соответствующих налогов, сборов (например, налога на добавленную стоимость, акцизного сбора), прочих вычетов из дохода (например, предоставленных скидок, возврат товара).

Разница между чистым доходом и себестоимостью реализованной продукции называется валовой прибылью (убытком).

Финансовый результат от операционной деятельности (прибыль, убыток) определяется как алгебраическая сумма валовой прибыли (убытка), прочего операционного дохода, административных расходов, расходов на сбыт и прочих операционных расходов (таких как себестоимость реализованных производственных запасов, потери от обесценивания запасов, потери от операционных курсовых разниц, признанные экономические санкции, сомнительные долги).

Финансовый результат от обычной деятельности до налогообложения определяется как алгебраическая сумма прибыли (убытка) от операционной деятельности, финансовых и прочих доходов, финансовых и прочих расходов.

Финансовый результат от обычной деятельности определяется как разность между прибылью от обычной деятельности до налогообложения и суммой налогов с прибыли.

Отдельно отражаются "чрезвычайные доходы" и "чрезвычайные расходы":

- невозмещенные потери от чрезвычайных событий (стихийного бедствия, пожаров, техногенных аварий), включая расходы на предотвращение возникновения потерь от стихийного бедствия и техногенных аварий, определенных за вычетом сумм страхового возмещения и покрытия потерь от чрезвычайных ситуаций за счет других источников;
- доходы и потери от других событий и операций, которые соответствуют определению чрезвычайных событий.

Окончательный финансовый результат - чистая прибыль (убыток) определяется как алгебраическая сумма прибыли (убытка) от обычной деятельности и чрезвычайной прибыли, чрезвычайного убытка и налогов с чрезвычайной прибыли

Для обобщения информации о финансовых результатах предприятия от обычной деятельности и чрезвычайных событий Планом счетов предусмотрен счет 79 "Финансовые результаты" (рис. 16.1.).

По кредиту счета 79 "Финансовые результаты" отражаются суммы в порядке закрытия счетов учета доходов, по дебету - суммы в порядке закрытия счетов учета расходов, а также сумма начисленного налога на прибыль.

Сальдо счета 79 при его закрытии списывается на счет 44 "Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)".

Финансовые результаты от реализации готовой продукции и прочей операционной деятельности отражаются на субсчете 791 "Результат от основной деятельности".

По кредиту субсчета 791 отражаются в порядке закрытия счета 70 доходы от реализации; доходы от прочей операционной деятельности в порядке закрытия счета 71 "Прочий операционный доход".

По дебету субсчета 791 отражаются суммы в порядке закрытия счетов учета себестоимости реализованной продукции, административных расходов, расходов на сбыт, других операционных расходов, т.е. счетов 90 "Себестоимость реализации", 92

"Административные расходы", 93 "Расходы на сбыт", 94 "Прочие расходы операционной деятельности".

Результаты от финансовых операций предприятия отражаются на субсчете 792 "Результат от финансовых операций".

По кредиту субсчета 792 отражается списание сумм доходов в порядке закрытия счетов 72 "Доход от участия в капитале", 73 "Прочие финансовые доходы".

По дебету отражается списание финансовых расходов со счетов 95 "Финансовые расходы" и 96 "Потери от участия в капитале".

В бухгалтерском учете такие финансовые операции могут быть отражены следующими проводками:

Дт сч. 311	Кт сч. 732	Получены проценты по векселю
Дт сч. 732	Кт сч. 792	Списаны проценты на финансовые результаты

Субсчет 793 "Результат другой обычной деятельности" используется для определения прибыли (убытка) от прочей обычной деятельности. По кредиту субсчета 793 отражаются суммы в порядке закрытия счетов учета расходов от инвестиционной деятельности и другой обычной деятельности предприятия, по дебету - списание расходов со счета 97 "Прочие расходы".

Закрытие счета 79 "Финансовые результаты" на счет 44 "Нераспределенная прибыль (непокрытые убытки)" осуществляется в конце отчетного года.

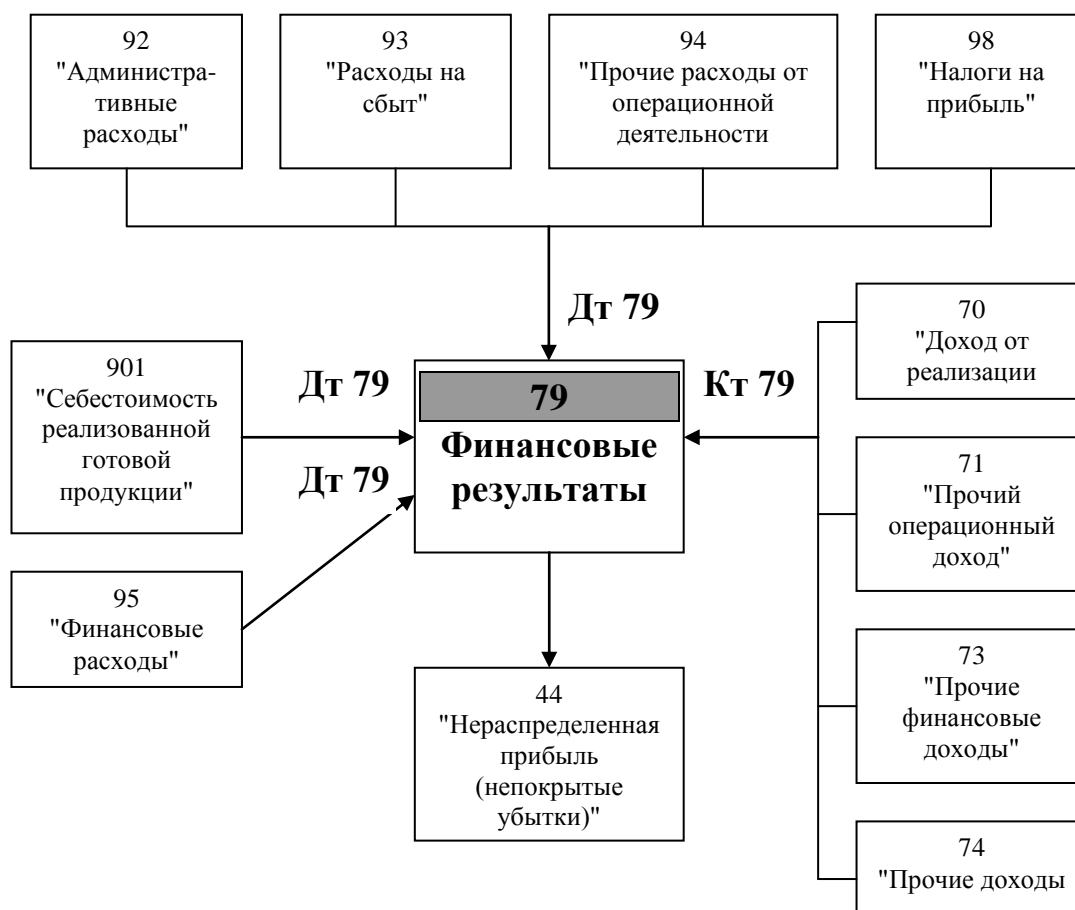


Рис.1. Формирование финансовых результатов предприятия

3. Учет прибыли и ее использования на предприятии

На всех предприятиях основным обобщающим показателем финансовых результатов хозяйственной деятельности предприятия является прибыль. Порядок

использования прибыли определяет собственник предприятия или уполномоченный им орган в соответствии с уставом предприятия.

За счет прибыли, в первую очередь, осуществляются расчеты с бюджетом, формируются фонды на предприятии, покрываются убытки прошлых лет.

Чистая прибыль, полученная предприятием в результате его хозяйственной деятельности, после уплаты налогов в бюджет направляется на выплату дивидендов участникам товарищества в размере, определенном на сборах участников этого товарищества. Оставшаяся сумма направляется на формирование фондов предприятия, например:

- Резервного фонда в размере не меньше 25% уставного капитала товарищества. Средства этого фонда используются для покрытия убытков и внеплановых расходов. Резервный фонд создается путем ежегодных отчислений в размере не меньше 5% чистой прибыли товарищества до получения необходимой суммы. Средства фонда зачисляются на специальный счет в банке. Решение об использовании средств этого фонда принимается на сборах участников товарищества.
- Фонда выплаты дивидендов. Размер плановых и начисленных за год сумм денежных средств этого фонда утверждается на сборах участников товарищества.
- Фонда социально-культурного развития, который формируется и используется в соответствии с решениями сборов участников товарищества.

В случае необходимости предприятие может формировать и другие фонды.

Убытки, которые могут возникнуть в результате деятельности предприятия, покрываются из резервного фонда, а в случае недостаточности - из других фондов, созданных на основании учредительных документов.

Нераспределенная прибыль это сумма чистой прибыли, нераспределенной в виде дивидендов между акционерами или собственниками предприятия. Вся чистая прибыль за отчетный период может быть признана как нераспределенная.

Для учета нераспределенной прибыли или непокрытых убытков используется счет 44 "Нераспределенная прибыль (непокрытые убытки)". На этом счете ведется учет нераспределенной прибыли или непокрытых убытков текущего года и прошлых лет, а также использование прибыли в текущем году.

Чистая прибыль (убытки) определяется в конце отчетного года и отражается такими проводками:

Дт сч. 791	Кт сч. 441	Отражена сумма прибыли, полученной в результате основной деятельности
Дт сч. 792	Кт сч. 441	Отражена сумма прибыли, полученной от финансовых операций
Дт сч. 793	Кт сч. 441	Отражена сумма прибыли, полученной в результате другой обычной деятельности
Дт сч. 794	Кт сч. 441	Отражена сумма прибыли, полученной в результате чрезвычайных событий
Дт сч. 442	Кт сч. 791	Отражен убыток от основной деятельности
Дт сч. 442	Кт сч. 792	Отражен убыток от финансовых операций
Дт сч. 442	Кт сч. 793	Отражен убыток от другой обычной деятельности
Дт сч. 442	Кт сч. 794	Отражен убыток от чрезвычайных событий.

Использование прибыли в бухгалтерском учете отражается следующими проводками:

Дт сч. 443	Кт сч. 671	Начислены дивиденды участникам товарищества
Дт сч. 671	Кт сч. 641	Начислен налог с суммы дивидендов
Дт сч. 443	Кт сч. 43	Произведены отчисления в резервный фонд

Дт сч. 441	Кт сч. 443	Списана часть прибыли, использованная в отчетном периоде для
		покрытия убытков
Дт сч. 441	Кт сч. 442	Отражена часть прибыли, использованная в отчетном периоде
		для покрытия убытков

ТЕМА: ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Финансовая отчетность, в соответствии с Законом Украины “О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине” – это бухгалтерская отчетность, которая содержит информацию о финансовом состоянии, результатах деятельности и движении денежных средств предприятия за отчетный период.

Общие требования к финансовой отчетности изложены в П(С)БУ 1.

Целью составления финансовой отчетности является обеспечение пользователей полной, правдивой и непредвзятой информацией о финансовых результатах деятельности и финансовом состоянии предприятия. Субъекты предпринимательской деятельности в соответствии с вышеназванным Законом должны составлять и предоставлять такие виды финансовой отчетности:

- Баланс;
- Отчет о финансовых результатах предприятия;
- Отчет о движении денежных средств;
- Отчет о собственном капитале;
- Примечания к финансовой отчетности.

Отчетным периодом для составления финансовой отчетности является календарный год.

Промежуточная (квартальная) отчетность состоит из Баланса и Отчета о финансовых результатах предприятия, которая составляется нарастающим итогом с начала отчетного года.

Составляя финансовую отчетность, необходимо придерживаться качественных характеристик, приведенных в П(С)БУ 1.

При составлении отчетности необходимо помнить об обязательных реквизитах, которые должны присутствовать в каждой форме отчетности.

Содержание и форму Баланса, а также общие требования к раскрытию его статей определяет П(С)БУ 2 “Баланс”.

Для заполнения статей баланса используют данные остатков по балансовым счетам.

Данные счетов расходов и доходов при заполнении Баланса предприятия не используют. Эти данные используют при составлении Отчета о финансовых результатах предприятия. Методологические принципы формирования в бухгалтерском учете информации о финансовых результатах и раскрытии их в финансовой отчетности определены в П(С)БУ 3 “Отчет о финансовых результатах”.

Содержание и форма Отчета о движении денежных средств, а также общие требования к раскрытию его статей, приведены в П(С)БУ 4 “Отчет о движении денежных средств”. Цель составления Отчета о движении денежных средств состоит в предоставлении пользователям финансовой отчетности полной, правдивой информации об изменениях в денежных средствах предприятия и их эквивалентах за отчетный период. Показатель денежных потоков используется, с одной стороны, как индикатор финансовой устойчивости предприятия (показатель оценки потенциала внутренних источников финансирования), а с другой стороны, как индикатор прибыльности (показатель фактической и потенциальной прибыльности предприятия).

Составление Отчета о собственном капитале регламентируется П(С)БУ 5 “Отчет о собственном капитале”. В этом отчете отражаются все изменения, которые произошли в собственном капитале за отчетный период, в разрезе элементов (статей) собственного

капитала. Остаток собственного капитала в Отчете о собственном капитале должен соответствовать остатку в балансе (пассив, раздел 1).

П(С)БУ 6 “Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах” регламентирует исправление неточностей в финансовой отчетности.