



Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования

**Поволжский государственный университет
телекоммуникаций и информатики**

Синицина Е.А.

Бухгалтерский и управленческий учет

Конспект лекций

Самара - 2016

**Федеральное агентство связи
Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования
«Поволжский государственный университет
телекоммуникаций и информатики»**

Кафедра электронной коммерции

КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ
ПО УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЕ
БУХГАЛТЕРСКИЙ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ
УЧЕТ

по направлению подготовки:

38.03.05 – Бизнес-информатика

Составитель:
Синицина Е.А.

Самара
2016

УДК 657.01

Синицина Е.А. Бухгалтерский и управленческий учет. – Самара.: ФГБОУ ВО ПГУТИ, 2016. – 161 с.

Целью дисциплины «Бухгалтерский и управленческий учет» является ознакомление студентов с российским и зарубежным опытом организации системы бухгалтерского и управленческого учета, формирование знаний по вопросам управления операционной деятельностью организации в целом и отдельных центров ответственности.

Конспект лекций является частью учебно-методического комплекса по дисциплине «Бухгалтерский и управленческий учет», наилучшие результаты будут получены при использовании конспекта совместно с другими материалами комплекса.

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Поволжский государственный университет телекоммуникаций и информатики»

© Синицина Е.А., 2016

СОДЕРЖАНИЕ

Список сокращений и обозначений.....	5
Введение.....	6
Лекция 1. Основы теории учета	8
Лекция 2 Предмет и объекты бухгалтерского учета	19
Лекция 3. Методы бухгалтерского учета	29
Лекция 4. Формы бухгалтерского учета.....	48
Лекция 5. Организация системы учета на предприятии	60
Лекция 6. Учет и оценка активов. Учет внеоборотных активов	74
Лекция 7. Учет и оценка активов. Учет оборотных активов.....	85
Лекция 8. Учет и оценка капитала и обязательств	96
Лекция 9 Учет денежных средств и расчетов.....	110
Лекция 10 Управленческий учет производственных затрат	129
Лекция 11 Финансовый результат деятельности предприятия	149
Глоссарий	157
Список использованных источников.....	162

СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ И ОБОЗНАЧЕНИЙ

GAAP – Generally Accepted Accounting Principles;

IFRS – International Financial Reporting Standards;

МСФО – международные стандарты бухгалтерского учета;

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации;

ПБУ – Положение по бухгалтерскому учету;

РСБУ – российские стандарты бухгалтерского учета;

ТМЦ – товарно-материальные ценности.

ВВЕДЕНИЕ

Развитие рыночных отношений в России, появление новых форм предпринимательской деятельности привело к быстрому росту числа хозяйствующих субъектов, в каждом из которых должен быть организован бухгалтерский учет. Актуальной проблемой для современной российской экономики является приведение существующей в России системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствие с требованиями рыночной экономики и международных стандартов. Бухгалтерский учет в России подвергается коренному изменению. В основу построения современной системы бухгалтерского учета положены такие задачи, как:

- формирование информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности организации, полезной широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии решений;

- обеспечение заинтересованных пользователей информацией об общих подходах к организации и ведению бухгалтерского учета;

- оказание помощи потребителям бухгалтерской информации в понимании данных, содержащихся в бухгалтерской отчетности;

- сопряженность и непротиворечивость бухгалтерского учета общепризнанным в мире подходам к ведению бухгалтерского учета;

- обеспечение взаимодействия системы налогообложения и системы бухгалтерского учета.

В Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу определены следующие направления дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности:

- повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;

- создание инфраструктуры применения международных стандартов финансовой отчетности (МСФО);

- изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;

- усиление контроля качества бухгалтерской отчетности;
- существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерский учет должен развиваться как часть единого народно-хозяйственного учета, включающего бухгалтерский, статистический и оперативно-технический виды учета. Важнейшим фактором, обеспечивающим единство этой системы, является система первичного учета как источник данных для последующего их накапливания, систематизации и обобщения в соответствии с задачами, требованиями и методологией каждого вида учета. Современные тенденции к глобализации рынков сбыта и капитала обуславливают усложнение хозяйственных операций, что сопровождается возрастанием требований к качеству формируемой в бухгалтерском учете информации. В этой связи выдвигаются повышенные требования к подготовке квалифицированных специалистов в области бухгалтерского учета.

Специалисты должны знать законодательство по бухгалтерскому учету и отчетности, систему национальных бухгалтерских стандартов (Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ); уметь пользоваться инструкциями, положениями и другими нормативными актами по бухгалтерскому учету, заполнять и обрабатывать бухгалтерские документы, составлять бухгалтерские проводки, формировать учетную политику организации, составлять бухгалтерскую отчетность.

ЛЕКЦИЯ 1. ОСНОВЫ ТЕОРИИ УЧЕТА

1.1 Понятие и история хозяйственного учета

Хозяйственный учет складывается из наблюдения, измерения, регистрации, систематизации фактов и процессов общественного воспроизводства.

Наблюдаемые факты и явления измеряют в соответствующих единицах (тоннах, литрах и т.п.) и регистрируют в первичных документах. Данные первичных документов систематизируют и записывают в специальные учетные регистры – книги, карточки, свободные листы и др. На основании записей в учетных регистрах составляют и осуществляют контроль за деятельностью предприятий, организаций, учреждений.

Учет возник с появлением материального производства, что объясняется необходимостью подсчитывать и регистрировать орудия и продукты труда, а позже – затраты на производство продукции. С развитием материального производства расширяются функции хозяйственного учета, возрастает его значение.

До сих пор историки не пришли к единому мнению относительно периода времени, к которому можно отнести появление бухгалтерского учета. В упрощенном понимании и в соответствии с современным определением бухучет представляет собой информационную систему, отражающую движение всех материальных и нематериальных активов хозяйствующего субъекта. Конечно же, в древности и даже в раннем средневековье такой системы не было и быть не могло в связи с отсутствием развитых товарно-денежных отношений. Однако многие ученые считают, что основы современного учета были заложены при рабовладельческом строе: в Египте, Римской империи, Древней Греции. К тому времени у этих цивилизаций уже были хорошо развиты обменные операции, происходили сделки, которые сегодня назвали бы бартером: торговцам было известно, как можно с выгодой для себя обменять продукты питания, например, на изделия и предметы быта. В Вавилонии и Шумере торговцы делали записи на

глиняных табличках после каждой операции купли-продажи: какой товар и в каком количестве был обменян на другой товар. Количественные показатели не были сопоставимы – литры вина и масла обменивались на погонные метры шелка, килограммы риса, пшеницы и так далее. В то время появилось важнейшее экономическое понятие – норма расхода. Нормами определялось количество продуктов, выдаваемых рабам. Конечно, учет велся в количественном выражении, но отличался арифметической точностью и последовательностью.

В современных учебниках говорится, что «бухучет фиксирует количественную сторону хозяйственных явлений, одновременно отражая качественные показатели при помощи регистрации всех хозяйственных операций в натуральном и денежном выражении». На основании данного определения можно отнести появление бухгалтерского учета лишь к тому периоду, когда в хозяйственной деятельности человека появились деньги. Несмотря на существование множества мнений о том, когда и где возникла систематизированная система учета, отражающая все финансовые и количественные показатели объективно и документально, ученые пришли к одному выводу: необходимость фиксирования каждой хозяйственной операции была осознана человеком значительно раньше, чем возникло государство.

Все хозяйственные операции до XIII века отражались следующим образом: материальные ценности фиксировались в натуральных показателях, а расчетные операции велись в денежных единицах. Постепенно деньги были приняты в качестве единственного и главного эквивалента стоимости товаров и услуг. Денежные знаки перестали выполнять единственную функцию средства платежа и начали регулировать все финансово-хозяйственные процессы, происходящие в государстве. В это же время сформировалась банковская система и были заложены основы современного бухгалтерского учета, то есть все операции с этого периода отражались в виде двойной записи. Можно сказать, что все последующие этапы развития системы бухучета основывались на главном принципе фиксирования в документах каждой операции дважды, что позволило объективно оценивать

результат хозяйственной деятельности и вести учет остатков товарно-материальных ценностей в количественном и стоимостном выражении.

Достоверно известно, что первыми городами, где двойная запись стала применяться на практике, стали Венеция и Флоренция, а автором идеи и основоположником итальянской системы бухгалтерского учета считается итальянец Лука Пачолли, основной труд которого «Трактат о счетах и записях» вышел в 1494 году. Основными заслугами ученого считаются:

- описание двойной записи и обоснование необходимости ее применения при ведении любой хозяйственной деятельности;
- разработка первого плана счетов для систематизации учета движения различных ценностей и выведения остатков;
- определение предмета бухгалтерского учета как информационной системы;
- создание перечня всех существующих торгово-хозяйственных операций.

Следуя принципам бухучета, определенным Пачолли, можно было правильно отражать движение активов, так как теперь бухгалтер знал, какие регистры он должен заполнять, с какой периодичностью и последовательностью, какие итоги должны быть тождественными. Это позволяло ему контролировать правильность собственных записей, своевременно обнаруживать и исправлять ошибки.

Пачолли первым пришел к выводу о необходимости вести учет непрерывно, последовательно, нарастающим итогом, поэтому каждая хозяйственная операция отражалась в соответствующем журнале (принцип хронологической записи), а итоговые обороты переносились в обобщающий документ – Главную книгу (принцип систематической записи). Бухгалтер отныне мог не особенно задумываясь разносить цифры по определенным колонкам журналов. Работала система: правильно заполненные графы дают совпадающие по значению результаты в определенных итоговых строках – сумма дебетовых оборотов, соответственно и дебетовых сальдо, должна быть равна сумме оборотов по кредиту (кредитовых сальдо). Но великий итальянец прекрасно понимал, что созданная им система должна быть узаконена, иначе с

юридической точки зрения все документы с расчетами останутся всего лишь бумагами, не признанными властью. Так появились бюро регистрации бухгалтерских документов. Узаконенная бухгалтерская система заработала быстро и слаженно, и хотя бухгалтерский учет в банковской системе отличается от учета в торговле и производстве, принципы отражения хозяйственных операций остаются одними и теми же. Позднее предлагались иные системы учета, основанные на тройных и даже четверных записях, но они не просуществовали долго, так как только двойная запись отражает факт свершившейся хозяйственной операции: объект учета может либо увеличиваться (возрастать в стоимостном отношении), либо уменьшаться. Пачолли не забыл рассмотреть такой важный предмет хозяйственных отношений между субъектами, как торговую сделку, с точки зрения условий ее проведения и обязательств сторон.

Важнейшие выводы были сделаны Пачолли, бухгалтером, экономистом и юристом. Они признаны бесспорными и так же актуальны в наши дни, как и в эпоху средневековья. Коротко сформулировать суть заключений Пачолли можно так: договор носит двусторонний характер, и все обязательства по нему должны быть признаны обеими сторонами, то есть никто не может быть признан в одностороннем порядке должником или верителем. Пачолли первым установил юридическую ответственность участников сделки за выполнение ее условий. Появились понятия «дебиторская и кредиторская задолженность». Дальнейшее развитие бухгалтерского учета тесно связано с появлением производства, развитием банковской системы, установлением международных связей, возрастанием роли ценных бумаг, участием государства в экономической жизни страны.

Продолжая традиции Пачолли, итальянские ученые пытались усовершенствовать работающую систему учета. Доменико Манчини создал свою классификацию счетов, разделив их условно на живые (счета) и неживые. Живые счета отражали расчеты с физическими и юридическими лицами, неживые отражали остатки материальных и денежных активов. Данная классификация действовала до начала XX века.

Анджело ди Пиетро утвердил баланс как первую форму бухгалтерской отчетности. Франческо Вилла заставил взглянуть на бухгалтерский учет как на экономико-административную учетную систему, которая должна контролировать действия всех лиц, участвующих в хозяйственных операциях. Джузеппе Чербони отвел бухгалтерскому учету роль раздела в юриспруденции.

В Англии была создана эффективная и логичная модель бухгалтерского учета. Благодаря Джону Меллу возникло понятие амортизации основных фондов, Эдвард Джонс создал систему быстрого определения прибыли по каждой хозяйственной операции. Быстро развивающаяся банковская система стала причиной специфичности бухучета в Англии: строгий учет был узаконен на государственном уровне, и все претензии рассматривались в судебном порядке на основании предъявленных истцом бухгалтерских документов.

Буржуазная Франция стала родиной бухучета производственного, именно здесь стали создаваться первые производственные калькуляции. Ученые Савари и Андре впервые описали и применили на практике два вида баланса – пробный и заключительный. После буржуазных промышленных революций система бухучета значительно усложнилась. Появилось понятие «банкротство предприятия», активно формировалась бухгалтерская терминология, бухучет все теснее увязывался с законодательной системой.

В целом в России развитие бухучета было основано на европейских стандартах, несмотря на то что некоторые ученые пытались оспорить каноны двойной записи и навязать собственную систему, которая не выдержала проверку временем (таковы были теории Езерского, Ахматова). После отмены крепостного права началось быстрое промышленное развитие страны, появился оперативный учет предприятия.

Основоположителем теории оперативного учета стал П.И. Рейнбот. Ученый ввел понятие прямых и косвенных материальных затрат, разработал схему ежегодной калькуляции для определения себестоимости продукции. Был введен в обращение термин «норма издержек» – один из первых показателей, определяющих эффективность производственного

процесса. Профессия бухгалтера с этого момента требовала интеллекта, образования, способности аналитически мыслить. В журнале «Счетоводство» начали публиковать работы хорошо известных в Европе бухгалтеров: А.М. Вольфа, создавшего классификацию ценностей (деньги, ценности вещественные, ценности условные), А.А. Беретти, автора метода «Красное сторно», Н.У. Попова, автора методов математического моделирования в бухучете, Л.И. Гомберга, создателя документа «Рыночная калькуляция», и многих других ученых, чьи труды были переведены на несколько языков и включены для изучения в программы университетов.

Плановая система хозяйства хоть и остановила бухгалтерский учет в развитии, но в то же время не помешала отражению операций по ранее утвержденным классическим схемам. Бухгалтерия стала отрываться от экономических процессов: каждый исполнитель разносил по статьям свои собственные цифры, а главный специалист обобщал их в отчетных документах. Основные черты социалистической бухгалтерии – централизация и жесткое регламентирование. Профессия бухгалтера стала непрестижной и малооплачиваемой. С 1984 года началась перестройка народного хозяйства, появились кооперативы, а, следовательно, стали возрождаться классические методы бухучета, действующие за рубежом и тесно связанные с экономическими процессами. Вместе с тем сохранились и некоторые положения, характерные для плановой экономики.

Сегодня бухгалтерский учет является составной частью единого хозяйственного механизма, действующего в условиях рыночной экономики, на основании законодательных актов и в соответствии с утвержденной нормативной базой. Главными документами, в которых определены действующие принципы системы учета, являются «Положение о бухгалтерском учете и отчетности», постановления Правительства РФ, Федеральный закон «О бухгалтерском учете». Можно сказать, что в основном система учета в России соответствует европейским стандартам. К тому же бухгалтерский учет находится в непрерывном развитии: без новейших информационных технологий сегодня невозможно эффективно организовать планирование, учет и

контроль над производственными процессами. Заполнение всех регистров производится автоматически на основании ввода данных первичных документов. Бухгалтер должен контролировать правильность формирования отчетов и своевременно вносить коррективы. Профессионал обязан уметь предвидеть тенденции развития различных ситуаций в экономике и использовать их в интересах своей фирмы – своевременно находить выгодные для предприятия решения.

1.2 Виды хозяйственного учета

В настоящее время в России можно выделить четыре вида хозяйственного учета: статистический (статистика), оперативный (или оперативно-технический), бухгалтерский (бухгалтерия) и налоговый.

Статистический учет изучает закономерности и взаимосвязи массовых общественных явлений и процессов. При наблюдении за различными массовыми явлениями, происходящими на предприятиях, в организациях и учреждениях, в статистическом учете исчисляют количественные и качественные показатели производительности труда, объема производства, заработной платы и др. Полученные результаты обрабатывают и обобщают в масштабе районов, областей, республик, отдельных отраслей и народного хозяйства в целом.

От других видов учета статистический отличается широким кругом изучаемых объектов. Он изучает не только хозяйственные явления, но и другие стороны жизни общества (рождаемость детей и смертность населения, его движение и т.д.) путем статистических наблюдений (переписей, обследований или специальной регистрации).

При статистическом учете используют данные бухгалтерского и оперативного учета, а также организуют первичный учет на предприятиях, организациях и учреждениях. Для изучения общественных явлений статистика использует специальные методы исследования: выборочные наблюдения, группировку, индексный метод и др.

Оперативный учет применяют для наблюдения и контроля

за отдельными фактами и операциями хозяйственной деятельности предприятия, организаций, учреждений с целью оперативного на них воздействия.

Оперативный учет вводится в основном в тех случаях, когда необходимо быстрее получить данные о хозяйственных операциях (ежедневные сведения о выпуске продукции, расходе фонда заработной платы, себестоимости продукции, рентабельности, сведения о поставках нефти, газа в другие страны и др.). Вместе с тем он охватывает и те хозяйственные операции, которые не находят непосредственного отражения в бухгалтерском и статистическом учете (явка работников на предприятие и уход с него, работа машин и станков, их простой, режим технологического процесса и т.д.).

Для обеспечения действенности контроля показатели оперативного учета включают только самые необходимые краткие данные. Их часто не документируют, а сообщают устно. Следовательно, оперативный учет характеризуется краткостью и быстротой получения учетных сведений.

Данные оперативного учета часто получают путем непосредственного наблюдения, однако в настоящее время все шире используют различные механические и автоматические измерительные и регистрирующие приборы и устройства.

При оперативном учете пользуются всеми тремя видами измерителей, чаще натуральными и трудовыми.

Ряд показателей оперативного учета передают в вышестоящие организации, например данные о выпуске продукции, обеспеченности сырьем. Такие показатели обобщают и включают в состав оперативной отчетности, которая служит для наблюдения за соответствующими процессами в масштабе отраслей и народного хозяйства.

Бухгалтерский учет служит для наблюдения и контроля за хозяйственной деятельностью предприятий, учреждений, организаций и их объединений. Он охватывает менее широкий круг объектов, чем статистический, но является более широким, чем оперативный учет.

В бухгалтерском учете отражаются все виды имущества организации и все операции, вызывающие его движение, поэтому его необходимо вести постоянно, с охватом всех без

исключения хозяйственных операций по движению имущества.

Если, например, не будет учтен за какой-то день труд работника, то возникнет неточность в исчислении заработной платы данного работника, всего фонда заработной платы предприятия, себестоимости продукции и т.д.

Данные бухгалтерского учета должны быть точными и строго обоснованными. Только в этом случае можно получить объективные показатели деятельности организации, а также использовать их в качестве доказательств при решении спорных вопросов с работниками и другими предприятиями, организациями, учреждениями. Точность и обоснованность бухгалтерских данных обеспечивается документацией всех хозяйственных операций.

В бухгалтерском учете применяют все виды измерителей, однако особое значение придается денежному измерителю.

Понятие налогового учета введено Налоговым кодексом Российской Федерации (НК РФ). Налоговый учет осуществляется организациями для определения налоговой базы по налогу на прибыль. Для ведения налогового учета используются правильно оформленные бухгалтерские документы. Налоговый учет можно вести в общеустановленных регистрах бухгалтерского учета, в которые при необходимости вводятся соответствующие изменения, или использовать специальные регистры налогового учета.

1.3 Определение и основные задачи бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

В данном определении отражены: основные этапы учетного процесса (вначале любой учетный объект наблюдается, затем измеряется, осуществляются его регистрация, дальнейшая обработка учетной информации для ее передачи пользователям), а так же основные отличия бухгалтерского учета от других видов – статистического и

оперативного.

Сплошное означает обязательный учет всего имущества, всех видов производственных запасов, затрат, продукции, денежных средств, фондов, обязательств и т.д.

Непрерывное – это постоянное наблюдение, непрерывное во времени, постоянная запись в документах, совершающихся в организации фактов движения ТМЦ, денежных средств, расчетов, кредитов и т.д.

Взаимосвязанное – означает зависимость совершающихся фактов хозяйственной деятельности между собой; изменение или совершение одного влечет за собой изменение одного или нескольких фактов хозяйственной деятельности. Например, выдана зарплата из кассы – уменьшилась не только наличность кассы, но уменьшилась и задолженность организации работникам по заработной плате, т. е. уменьшились обязательства.

Рассмотренные качества отличают бухгалтерский учет от оперативного и статистического и придают ему большую значимость.

Бухгалтерский учет обязаны вести все организации, находящиеся на территории РФ, а также филиалы и представительства иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами РФ.

Основные задачи бухгалтерского учета:

1. формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, собственникам имущества организации, а также внешним пользователям бухгалтерской отчетности – инвесторам, кредиторам и др.;

2. обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

3. предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Задачи определяют функции бухгалтерского учета в системе управления:

- контрольная (контроль за сохранностью, наличием и движением имущества предприятия, за правильностью и своевременностью расчетов с государством и другими хозяйственными субъектами. Различают предварительный, текущий и последующий контроль);

- информационная (предоставление бухгалтерской информации для оперативного и статистического учета, для планирования, прогнозирования и управления предприятием);

- аналитическая (предоставление бухгалтерской информации для анализа финансовой и хозяйственной деятельности предприятия и его подразделений);

- обратной связи (передача информации о фактических параметрах развития объекта управления).

Вопросы для самоконтроля:

1. Что такое учет и хозяйственный учет?
2. Когда и где зародился учет?
3. Какие виды учета существуют? Объясните их взаимосвязь.
4. Дайте определение бухгалтерского учета в соответствии с Законом «О бухгалтерском учете».
5. В чем заключаются цели и задачи учета?
6. Опишите основные функции учета.
7. Охарактеризуйте роль учета в управлении.

ЛЕКЦИЯ 2 ПРЕДМЕТ И ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1 Предмет бухгалтерского учета

Предметом бухгалтерского учета является хозяйственная деятельность предприятий, организаций и учреждений.

Для осуществления хозяйственной деятельности предприятия, организации и учреждения должны иметь соответствующее их деятельности имущество – основные средства, сырье и материалы, топливо и т.п. Приобретенное, созданное или поступившее по другим причинам имущество является объектом бухгалтерского учета (необходимо учитывать по видам имущества, местам хранения, материально ответственным лицам и др.).

Формирование имущества в хозяйствах происходит за счет различных источников. В коммерческих организациях такими источниками являются вклады учредителей, кредиты банка, займы, собственная прибыль и др. Унитарные предприятия используют в основном имущество, переданное на их баланс государственными или муниципальными органами, на праве хозяйственного ведения или оперативного управления. Различные источники формирования имущества также являются объектами бухгалтерского учета.

Таким образом, объектами бухгалтерского учета являются имущество организации, источники его формирования, обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые в процессе хозяйственной деятельности.

2.2 Классификация имущества по составу и размещению (активов)

В зависимости от состава и функциональной роли имущество организации разделяют на две группы: внеоборотные активы (основной капитал) и оборотные активы (оборотный капитал).

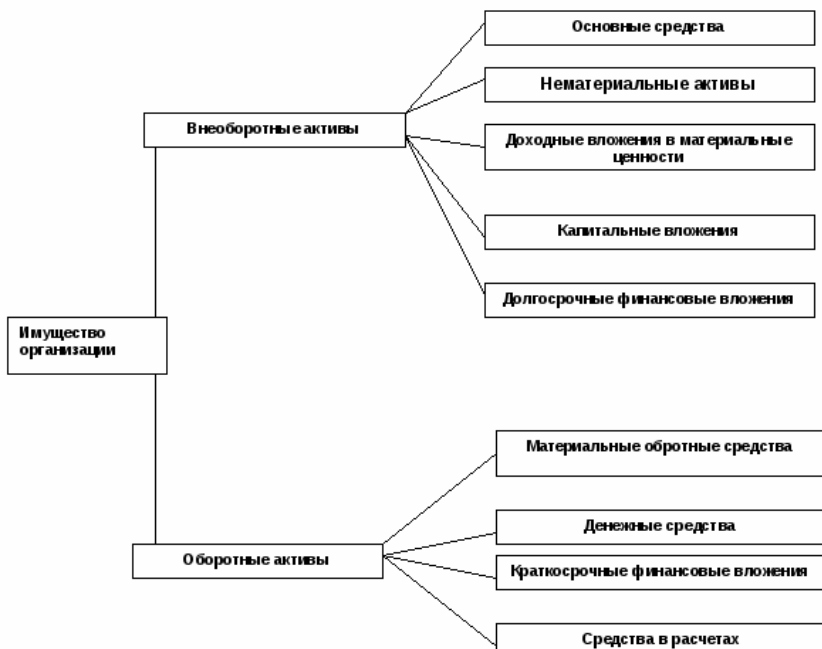


Рис. 2.1 – Состав имущества организации

Внеоборотные активы включают в себя основные средства, оборудование к установке, нематериальные активы, незавершенные капитальные вложения, долгосрочные финансовые вложения и др.

Основные средства в практике планирования и учета – это средства труда, используемые при производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг в течение более одного года. Они применяются в различных сферах приложения общественного труда (материальное производство, товарное обращение и непроизводственная сфера). Основные средства участвуют в процессе производства длительное время, сохраняя при этом натуральную форму. Их стоимость переносится на создаваемую продукцию не сразу, а постепенно, частями, по мере износа.

Нематериальные активы – это объекты долгосрочного пользования, не имеющие физической основы, но имеющие

стоимостную оценку и приносящие доход: объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на изобретения, промышленный образец, полезную модель, программы для ЭВМ, базы данных, товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товара, на селекционные достижения и др.), а также деловая репутация и организационные расходы. Как и основные средства, нематериальные активы переносят свою стоимость на создаваемый продукт не сразу, а постепенно, по мере амортизации.

Доходные вложения в материальные ценности – это вложения организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование.

Капитальные вложения – это затраты на строительномонтажные работы, приобретение оборудования, инструмента, прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геолого-разведочные и буровые работы и др.).

Финансовые вложения – это инвестиции организации в государственные ценные бумаги (облигации и другие долговые обязательства), ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, предоставленные другим организациям займы. Финансовые вложения на срок более одного года считают долгосрочными, на срок до одного года – краткосрочными. В состав внеоборотных активов включают долгосрочные финансовые вложения.

Оборотные активы (оборотный капитал) состоят из материальных оборотных средств, денежных средств, краткосрочных финансовых вложений и средств в расчетах.

Материальные оборотные средства:

- производственные запасы, которые относятся к предметам труда, являются одним из элементов процесса производства (как и основные средства), например, сырье, материалы, топливо, полуфабрикаты, запасные части и другое. Производственные запасы в отличие от основных средств имеют следующие особенности: используются в производственном цикле только один раз, меняют свою форму

процессе производства, переносят стоимость на готовый продукт (работы, услуги) полностью.

- особую группу оборотных материальных активов составляет инвентарь и хозяйственные принадлежности (средства производства)

- незавершенное производство – это предметы труда, которые уже начаты обработкой, но не превратились в готовый продукт.

- готовая продукция – предметы труда, законченные обработкой, но еще не проданные, находящиеся на складе готовой продукции производителя.

Денежные средства – суммы наличных денег в кассе и на счетах в банках: расчетных, валютных, текущих, чековых книжек и прочих специальных счетах; денежные документы – почтовые марки, марки государственных пошлин, оплаченные билеты и др.

Средства в расчетах включают различные виды дебиторской задолженности, под которой понимаются долги других организаций или лиц данной организации. Должники называются дебиторами. Дебиторская задолженность состоит из задолженности покупателей за купленную у данной организации продукцию, задолженности подотчетных лиц за выданные им под отчет денежные суммы и пр.

Оборотные активы отражаются во втором разделе актива баланса.

2.3 Классификация имущества по источникам образования и целевому назначению (пассивов)

В зависимости от источников образования и целевого назначения имущество организаций разделяют на собственное (собственный капитал) и заемное (заемный капитал, созданный за счет обязательств).

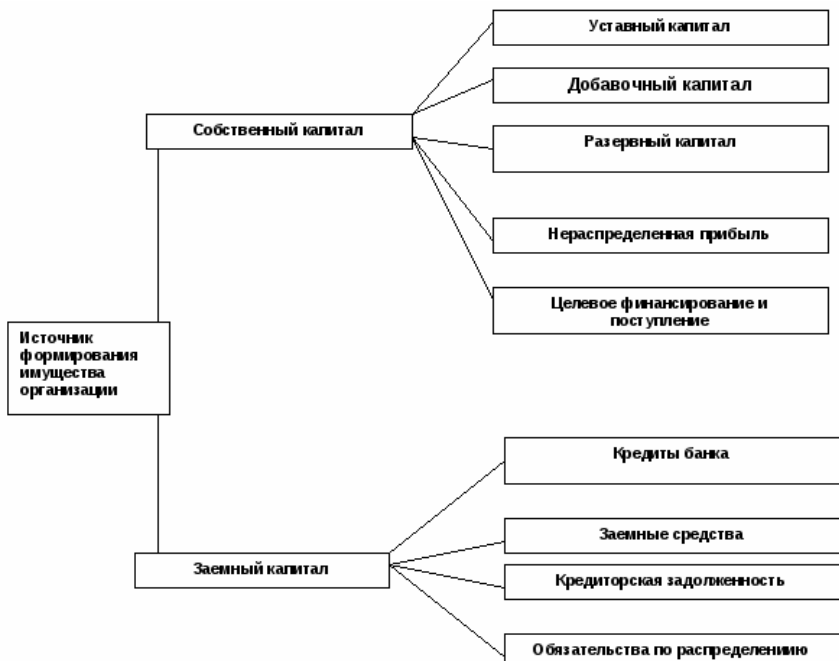


Рис. 2.2 – Источники формирования имущества организации

Собственный капитал – это чистая стоимость имущества, определяемая как разница между стоимостью активов (имущества) организации и ее обязательствами.

Собственный капитал может состоять из уставного, добавочного и резервного капитала, фондов специального назначения, накоплений нераспределенной прибыли, целевых финансирования и поступлений. Собственный капитал отражен в первом разделе пассива баланса.

Часть стоимости имущества организации формируется за счет собственного капитала, другая часть – за счет обязательств организации перед другими организациями, физическими лицами, своими работниками (заемных средств).

Обязательства организаций являются краткосрочные и долгосрочные кредиты банка, заемные средства, кредиторская задолженность, обязательства по распределению.

Краткосрочные ссуды организация получает на срок до

одного года под запасы товарно-материальных ценностей, расчетные документы в пути и другие нужды, а долгосрочные – на срок от одного года на внедрение новой техники, организацию и расширение производства, механизацию производства и др.

Кредиторская задолженность – это задолженность данной организации другим организациям, которые называются кредиторами. Кредиторов, задолженность которым возникла в связи с покупкой у них материальных ценностей, называют поставщиками, а кредиторов, которым предприятие должно по нетоварным операциям, – прочими кредиторами.

Заемные средства – это полученные от других организаций займы под векселя и другие обязательства, а также средства от выпуска и продажи акций и облигаций организации. Займы, полученные на срок до одного года, являются краткосрочными, а на срок более одного года – долгосрочными.

Обязательства по распределению – это задолженности рабочим и служащим по заработной плате, органам социального страхования и налоговым органам по платежам в бюджет. Они появляются в связи с тем, что момент возникновения долга не совпадает со временем его уплаты. Обязательства по распределению по своему экономическому содержанию существенно отличаются от других привлеченных средств, так как образуются путем начисления, а не поступают со стороны.

2.4 Типы хозяйственных операций

Хозяйственная деятельность организации включает в себя следующие основные процессы:

- снабжение (закупка сырья, материалов и т.д.);
- производство готовой продукции (работ, услуг);
- продажа готовой продукции (работ, услуг).

Эти процессы состоят из отдельных хозяйственных операций, содержанием которых являются движение средств, смена одной формы имущества другой (например, при реализации готовой продукции имущество организации меняет товарную форму на денежную).

У организации могут быть и другие хозяйственные

операции – по ремонту основных средств, капитальному строительству и др. Однако основное содержание ее работы составляют процессы снабжения, производства и реализации продукции. Они взаимосвязаны, дополняют друг друга и являются объектами бухгалтерского учета.

В бухгалтерском балансе отражается состояние имущества организации и источников его формирования на определенный момент времени. Между тем в организациях ежедневно совершаются самые разнообразные хозяйственные операции, и каждая из них вызывает изменения в состоянии хозяйственных ресурсов, а, следовательно, и в самом балансе. Сущность этих изменений можно рассмотреть на примере следующих хозяйственных операций.

Каждая хозяйственная операция, происходящая в организации, изменяет или размер имущества, или величину источников его формирования, или одновременно и величину имущества, и его источники формирования. При этом изменения могут быть как в сторону увеличения, так и уменьшения, валюта баланса также изменяется. Хозяйственные операции, совершающиеся в организации, по признаку их влияния на величину актива и пассива бухгалтерского баланса бывают четырех типов.

Первый тип хозяйственных операций связан с перегруппировкой состава активов организации. Например, поступили деньги в кассу с расчетного счета для выплаты заработной платы работникам организации в сумме 62 500 руб. Отразим в балансе данную операцию.

Операция затронула две статьи актива баланса: денежные средства по статье "Расчетный счет" уменьшились, а по статье "Касса" увеличились на одну и ту же сумму, т.е. произошла перегруппировка имущества в активе баланса.

Таким образом, хозяйственные операции первого типа вызывают изменения только в активе баланса, общий итог (валюта) баланса не меняется.

Первый тип балансовых изменений можно записать уравнением:

$$A + X - X = \Pi,$$

где А – актив;

П – пассив;

Х – изменения имущества под влиянием операции.

К первому типу можно отнести операции по поступлению денежных средств на расчетный счет из кассы или от дебиторов, выдаче денег из кассы подотчетным лицам, возврату неизрасходованных сумм подотчетными лицами в кассу, отпуску материалов со склада в производство, поступлению из производства готовой продукции на склад, отгрузке готовой продукции со склада покупателям и др.

Второй тип хозяйственных операций связан с перегруппировкой обязательств организации. Например, удержаны налоги из заработной платы работников организации в сумме 5000 руб.

Операция затронула две статьи пассива баланса: обязательства по статье "Задолженность перед персоналом организации" уменьшились, а по статье "Задолженность перед бюджетом" увеличились на одну и ту же величину, т.е. произошла перегруппировка источников в пассиве баланса.

Ко второму типу относятся и операции по использованию прибыли на создание фондов накопления и потребления.

Таким образом, хозяйственные операции второго типа ведут к изменениям только в пассиве баланса. Общий итог валюты баланса не меняется.

Второй тип балансовых изменений записывается уравнением:

$$A = П + X - X.$$

Третий тип хозяйственных операций связан с увеличением имущества. Например, поступили от поставщиков материалы на сумму 40 000 руб., деньги за которые еще не уплачены.

Операция третьего типа привела к увеличению на одну и ту же сумму одной статьи в активе баланса ("Материалы") и одной статьи в пассиве баланса ("Поставщики и подрядчики"). Валюта баланса увеличилась при сохранении равенства итогов актива и пассива баланса. К операциям третьего типа относятся операции по начислению заработной платы персоналу организации, по зачислению кредитов на ее счета, получению займов и др.

Третий тип балансовых изменений можно отразить уравнением:

$$A + X = П + X.$$

Четвертый тип хозяйственных операций связан с уменьшением (выбытием) имущества.

Пример. Погашен краткосрочный банковский кредит в сумме 7500 руб.

В результате операции произошло уменьшение на одну и ту же сумму одной статьи в активе баланса (статья "Краткосрочные кредиты банка"). Валюта баланса уменьшилась при сохранении равенства итогов актива и пассива баланса. К операциям четвертого типа относятся операции по выплате заработной платы персоналу организации, погашению задолженности перед поставщиками, бюджетом, социальными фондами.

Четвертый тип балансовых изменений можно отразить уравнением:

$$A - X = П - X.$$

Приведенные операции охватывают все возможные типы балансовых изменений, происходящих под влиянием хозяйственных операций: при операциях первого типа изменяется только состав имущества организации, а итог баланса остается прежним. Операции четвертого типа вызывают изменения только в составе источников формирования имущества, итог баланса не меняется. При операциях третьего типа увеличиваются имущество организации и источники его формирования на равную сумму; равенство итогов актива и пассива не нарушается. При операциях второго типа уменьшаются имущество организации и источники его формирования на одинаковую сумму; равенство итогов актива и пассива баланса не нарушается.

Следовательно, любая хозяйственная операция не нарушает равенства итогов актива и пассива баланса.

Вопросы для самоконтроля

1. Что является предметом учета на предприятии?
2. Какие объекты учета Вы знаете?

3. Что такое активы и пассивы организации?
4. Объясните взаимосвязь между имуществом, капиталом и обязательствами организации.
5. Расскажите про структуру активов.
6. В чем разница между оборотными и внеоборотными активами?
7. Расскажите про структуру пассивов.
8. Чем кредиты отличаются от займов?
9. Почему средства целевого финансирования относятся к собственному капиталу?
10. Какие типы хозяйственных операций Вы знаете?

ЛЕКЦИЯ 3. МЕТОДЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

3.1 Содержание метода учета

Бухгалтерский учет, как и любая другая наука, разрабатывает собственные способы исследования своего предмета. Совокупность таких способов представляет собой метод бухгалтерского учета. Отдельные, конкретные способы являются составными частями метода, его элементами.

Содержание метода бухгалтерского учета и его составных частей – способов – зависит от особенностей предмета, задач и требований, предъявляемых к нему.

Метод бухгалтерского учета включает следующие способы (элементы): документация и инвентаризация, счета бухгалтерского учета и двойная запись, оценка и калькуляция, бухгалтерский баланс и отчетность.

Организация бухгалтерского учета требует прежде всего наблюдения, измерения и регистрации каждой хозяйственной операции в специальных документах или в технических носителях информации. Все последующие записи в бухгалтерском учете производят только на основании документов. Следовательно, документация – это способ первичной регистрации хозяйственных операций (в учетных документах или технических носителях информации) и обоснования правильности бухгалтерских записей.

По ряду причин не все явления хозяйственной деятельности могут быть зарегистрированы в документах в момент их совершения, например, естественная убыль и т.п. Их выявляют путем инвентаризации, т.е. проверки хозяйственных средств путем их подсчета в натуре. Данные инвентаризации используют для документального оформления неучтенных операций, чтобы установить соответствие учетных данных об имуществе его фактическому состоянию. Следовательно, инвентаризация – способ уточнения показателей учета и последующего контроля за сохранностью имущества организации.

Каждая организация имеет большое количество хозяйственных средств, ежедневно совершает много операций.

Для наблюдения и контроля их необходимо группировать по экономически однородным признакам. Такую группировку осуществляют с помощью счетов бухгалтерского учета. Запись операций на счетах делают на основании документов. Следовательно, если в документах осуществляется первичная регистрация, то на счетах – вторичная. Счета бухгалтерского учета являются способом вторичной регистрации и группировки имущества организаций и хозяйственных операций с целью текущего наблюдения и контроля за ними.

Хозяйственные операции отражаются на счетах бухгалтерского учета с помощью двойной записи, которая показывает взаимную связь объектов учета под влиянием хозяйственных операций.

Например, операция поступления денег с расчетного счета в кассу вызовет изменения как в составе денежных средств на расчетном счете (уменьшение), так и в составе денежных средств в кассе (увеличение).

Благодаря двойной записи каждая хозяйственная операция отражается в равных суммах не менее чем в двух счетах (в приведенном примере: «Расчетный счет» и «Касса»). Двойная запись операции на счетах является способом отражения взаимосвязи хозяйственных явлений.

Для получения обобщающих показателей имущество организаций и хозяйственные операции по его движению оценивают в денежном выражении. Основные принципы оценки установлены Законом «О бухгалтерском учете» (основные средства, например, оценивают по первоначальной стоимости, материальные ценности – по заготовительной себестоимости, готовую продукцию – по производственной). Таким образом, оценка является способом денежного выражения объектов бухгалтерского учета. Применение установленного способа оценки обеспечивает реальность балансов и отчетов, реальность и сопоставимость показателей хозяйственной деятельности организаций.

Для контроля за хозяйственной деятельностью необходимо знать себестоимость каждого вида и всей товарной продукции в целом, что достигается применением метода калькуляции.

Калькуляция – это способ исчисления себестоимости

единицы каждого вида и всей произведенной продукции.

Для получения сведений о состоянии имущества организации и источников его формирования на определенный момент времени периодически (как правило, на 1-е число каждого месяца) составляют бухгалтерский баланс. Термин «баланс» происходит от bis – дважды и lanx – чаша весов. Следовательно, само слово «баланс» (bislanx) в переводе на русский язык дословно означает равенство, характеризуемое равновесием двух чаш весов.

Бухгалтерский баланс – это способ группировки и обобщенного отражения в денежной оценке имущества организаций и источников его формирования на определенный момент.

Бухгалтерский баланс является основной отчетной формой, которая характеризует финансовое состояние организации. Для получения сведений о других сторонах хозяйственной деятельности организации составляют другие формы отчетности.

Отчетность представляет собой систему обобщающих экономических показателей хозяйственной деятельности за отчетный период времени.

3.2 Документирование хозяйственных операций

Бухгалтерский документ – это письменное свидетельство, которое подтверждает факт совершения хозяйственных операций, право на их совершение или устанавливает материальную ответственность работников за доверенные им ценности. Хозяйственные операции отражаются на бумажных и машиночитаемых носителях информации (перфокартах, перфолентах, магнитных лентах и др.). Следовательно, документ – это любой носитель информации, с помощью которого хозяйственные операции подвергаются первичной регистрации.

Бухгалтерскими документами оформляются любые хозяйственные операции в той последовательности, в какой они совершаются. Это обеспечивает сплошной, непрерывный учет всех объектов бухгалтерского учета; юридическое обоснование

бухгалтерских записей, которые делают на основании документов, имеющих доказательную силу; использование документов для текущего контроля и оперативного руководства хозяйственной деятельностью организаций; контроль за сохранностью собственности, так как документами подтверждается материальная ответственность работников за доверенные им ценности; укрепление законности, поскольку документы служат основным источником сведений для последующего контроля правильности, целесообразности и законности каждой хозяйственной операции при документальных ревизиях.

Некоторые реквизиты являются основными (обязательными) для каждого документа. Они определяют содержание отражаемых операций и придают документу доказательную силу. К таким реквизитам относят наименование документа, дату составления; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении); наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления; личные подписи указанных лиц. Перечень должностей лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

В зависимости от характера операции и технологии обработки данных в первичные документы могут быть включены дополнительные реквизиты.

Первичные документы должны быть составлены в момент совершения операции, а если это не представляется возможным – непосредственно по окончании операции.

Ответственность за своевременное и доброкачественное создание документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы.

Поступающие в бухгалтерию документы обязательно проверяют. Прежде всего производят проверку по форме, в процессе которой устанавливают необходимое количество

заполненных реквизитов, наличие и правильность подписей, четкость и разборчивость заполнения документа. Затем осуществляют арифметическую проверку, при которой определяют правильность подсчетов в документе. После этого документы проверяют по существу, устанавливая законность и целесообразность хозяйственных операций.

Проверенные и принятые бухгалтерией документы подвергаются бухгалтерской обработке, которая включает в себя их расценку, группировку и разметку (контировку).

Расценка (таксировка) документов – это денежная оценка указанных в документе материальных ценностей.

Группировка – это подбор однородных документов в пачки, что позволяет делать записи общими итогами. На основе групп первичных документов часто составляют сводные документы.

Разметка (контровка) – это определение и запись корреспондирующих счетов по каждой хозяйственной операции, отраженной в документах.

После разметки данные документов о хозяйственных операциях записывают в синтетических и аналитических счетах, а использованные документы сдают в архив. Путь, который проходят документы от момента выписки до сдачи на хранение в архив, называется документооборотом.

Сроки хранения отдельных первичных документов, ведомостей, отчетов и других материалов определены Перечнем типовых документов, образующихся в деятельности предприятия, с указанием сроков хранения материалов, утвержденным Главным архивным управлением при Совете Министров СССР 15.08.88 г., с учетом изменений, внесенных решением Госналогслужбы России и Росархива от «Об изменении сроков хранения документов бухгалтерского учета» 27.06.96 г.

В соответствии с этим Перечнем к документам со сроком хранения 1 год относят подтверждения сальдо по взаимным расчетам; к документам со сроком хранения 3 года – квартальные балансы и отчеты организаций с объяснительными записками, протоколы заседаний комиссий по рассмотрению и утверждению квартальных бухгалтерских балансов и отчетов,

вспомогательные книги и картотеки системного и внесистемного учета, контрольные книги, журналы и ведомости, шахматные журналы, кассовые книги, книги и картотеки подотчетных лиц, оборотные и накопительные ведомости по аналитическим и синтетическим балансовым счетам, кассовые оправдательные документы и ряд других документов; к документам со сроком хранения 5 лет – Главные книги и журналы, а также акты документальных ревизий финансово-хозяйственной деятельности организаций и материалы к ним; к документам со сроком хранения 10 лет – годовые балансы и отчеты организаций с объяснительными записками, передаточные и разделительные балансы, ликвидационные балансы с приложениями и объяснительными записками, протоколы заседаний комиссий по рассмотрению и утверждению годовых бухгалтерских балансов и отчетов, инвентарные описи, сличительные ведомости, протоколы заседаний инвентаризационной комиссии по рассмотрению сличительных ведомостей и другие материалы по инвентаризации зданий и сооружений, книги и картотеки по учету зданий и сооружений. Паспорта зданий, сооружений и оборудования хранят до списания с баланса указанных ценностей. Лицевые счета рабочих и служащих должны храниться (75 – В) лет, где В – возраст лиц на момент прекращения ведения лицевого счета. При отсутствии лицевых счетов расчетные ведомости на выдачу заработной платы должны храниться в течение 75 лет. При прекращении деятельности организации документы, связанные с начислением и выплатой заработной платы работникам, подлежат обязательной сдаче в государственные архивы.

Изъятие первичных документов у организации разрешается только органам дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судам, налоговым инспекциям и налоговой полиции на основе их постановлений в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации. Изъятие документов оформляется протоколом, копия которого вручается под расписку руководителю организации или главному бухгалтеру.

С разрешения и в присутствии представителей органов,

проводящих изъятие документов, главный бухгалтер или другое должностное лицо может снять копии с изъятых документов с указанием основания и даты изъятия.

В случае пропажи или гибели первичных документов руководитель организации назначает комиссию по расследованию причин их пропажи или гибели. Результаты работы комиссии оформляют актом, который утверждается руководителем предприятия.

3.3 Инвентаризация имущества и финансовых обязательств

Инвентаризация – это проверка имущества и обязательств организации путем подсчета, обмера, взвешивания. Это способ уточнения показателей учета и последующего контроля за сохранностью имущества организации.

Основные цели инвентаризации:

- выявление фактического наличия имущества;
- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты отражения в учете обязательств.

Инвентаризации подлежат все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств.

Кроме того, инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

В зависимости от степени охвата проверкой имущества и обязательств организации различают полную и частичную инвентаризацию.

Полная инвентаризация охватывает все без исключения виды имущества и финансовых обязательств организации.

Частичная инвентаризация охватывает один или несколько видов имущества и обязательств (только денежные средства, материалы и др.).

Инвентаризации могут быть плановыми, которые

проводят в заранее установленные сроки, и внезапно, которые проводят, чтобы установить наличие ценностей неожиданно для материально ответственного лица. Их осуществляют по распоряжению вышестоящих органов, руководителей организаций, по требованию ревизоров, следственных и контрольных органов.

Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального предприятия;

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет. В районах, расположенных на Крайнем Севере, и в приравненных к ним местностях инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;

- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);

- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;

- в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

- при ликвидации (реорганизации) организации или в других случаях, предусмотряемых законодательством Российской Федерации.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия.

При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств создаются рабочие инвентаризационные комиссии.

При малом объеме работ и наличии в организации ревизионной комиссии проведение инвентаризаций допускается возлагать на нее.

В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и др.).

Руководитель организации должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой).

Суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указывают в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете. Для оформления результатов инвентаризации могут применяться единые регистры, в которых объединены показатели инвентаризационных описей и сличительных ведомостей.

Инвентаризационная комиссия обязана выявить причины недостач или излишков, обнаруженных при инвентаризации. Выводы, предложения и решения комиссии оформляются протоколом, утверждаемым руководителем предприятия. После утверждения результаты инвентаризации отражаются в учете.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

- 1) излишек имущества приходится по рыночной стоимости имущества на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации, а у бюджетной организации- на увеличение финансирования (фондов);

- 2) недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения, сверх норм – на счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с

них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации, а у бюджетной организации – на уменьшение финансирования (фондов).

3.4 Оценка имущества и обязательств

Оценка имущества и обязательств производится организацией для их отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в денежном выражении.

Оценка имущества:

- приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку;

- имущества, полученного безвозмездно, – по рыночной стоимости на дату оприходования;

- имущества, произведенного в самой организации, – по стоимости его изготовления;

- имущества, приобретенного по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, – по стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией.

Фактически произведенные расходы включают в себя затраты на приобретение имущества, уплачиваемые проценты по предоставленному коммерческому кредиту, наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения, таможенные пошлины и иные платежи, затраты на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонней организацией.

Текущая рыночная стоимость формируется на основе цены, действующей на дату оприходования имущества, полученного безвозмездно, на данный или аналогичный вид имущества. Сведения о действующей цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем.

При определении рыночной стоимости могут быть использованы данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной

статистики, торговых инспекций и организаций; сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения о стоимости отдельных объектов основных средств.

Стоимость изготовления – это фактически произведенные затраты на изготовление объекта имущества (стоимость израсходованных сырья, материалов, топлива и др.).

Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость имущества, полученного организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты имущества.

Применение других методов оценки, в том числе путем резервирования, допускается в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации и нормативными актами органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета. Эти методы будут рассмотрены при изучении последующих тем.

Бухгалтерский учет по валютным счетам организации и операциям в иностранной валюте ведется в рублях на основании пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации (ЦБ РФ) на дату совершения операции.

3.5 Бухгалтерский баланс

Бухгалтерский баланс – это таблица, в которой имущество организации сгруппировано по составу и функциональной роли (актив) и по источникам образования и целевому назначению (пассив). Итог актива должен быть обязательно равен итогу пассива, так как в активе и пассиве сгруппируется одно и то же имущество по разным направлениям. Схема бухгалтерского баланса приведена ниже.

Таблица 3.1

Схема бухгалтерского баланса

Актив		Пассив	
Группировка имущества по составу и функциональной роли	Сумма	Группировка имущества по источникам образования и целевому назначению	Сумма
Баланс (итог актива)		Баланс (итог пассива)	

В данной схеме баланс представлен в виде двусторонней таблицы, которая является наиболее распространенной. Однако баланс можно представить и в форме односторонней таблицы, в которой вначале размещаются статьи актива, а затем пассива.

В России форма бухгалтерского баланса разрабатывается Минфином РФ и носит рекомендательный характер – организации могут дополнять, сокращать и видоизменять.

В рекомендуемой форме бухгалтерского баланса актив баланса состоит из двух разделов:

I. Внеоборотные активы;

II. Оборотные активы.

В пассиве баланса источники формирования имущества сгруппированы в три раздела.

III. Капитал и резервы;

IV. Долгосрочные займы;

V. Краткосрочные обязательства.

В каждом из указанных пяти разделов в отдельных строках, называемых статьями баланса, отражены соответствующие виды имущества и источники их формирования, указанные в классификациях имущества по составу и функциональной роли и по источникам образования и целевому назначению. Данные об имуществе и обязательствах в балансах отражаются обычно в тысячах рублей (тыс. руб.).

В зависимости от целевого назначения применяют различные виды бухгалтерских балансов – вступительный,

текущий, разделительный, объединительный, сводный (консолидированный), ликвидационный и др.

Вступительный баланс отражает активы организации и ее обязательства в начале ее деятельности. Вступительные балансы вновь создаваемых организаций отражают уставный капитал организаций и внесенное учредителями имущество; вступительные балансы хозяйственных единиц, образованных на условиях правопреемности ранее действующих, могут соответствовать ликвидационным балансам организаций, правопреемником которых выступает вновь созданная организация.

Ликвидационные балансы составляются при ликвидации организации (на начало периода ликвидации, промежуточные ликвидационные балансы, заключительные ликвидационные балансы). В ликвидационных балансах имущество организации отражается не по учетной стоимости, а по цене возможной реализации каждого актива на момент ликвидации.

Текущие балансы составляются в течение всего времени функционирования организации и подразделяются на начальные, промежуточные и заключительные. Начальные и заключительные балансы составляются на начало и конец отчетного года, промежуточные – ежемесячно, а также итоговыми показателями за 1 квартал, за полугодие и за 9 месяцев. Заключительные балансы наиболее полно и достоверно отражают имущественное и финансовое состояние организации, поскольку перед их составлением организации осуществляют ряд мер по уточнению показателей учетных данных (проводят инвентаризацию имущества и обязательств, создают резервы по некоторым видам имущества и т.д.).

Разделительные балансы составляются в момент разделения организации на несколько более мелких, а объединительные – на момент объединения нескольких организаций в одну, более крупную организацию.

Сводные балансы, которые составляются министерствами и ведомствами, содержат агрегированные данные по всем организациям и предприятиям министерства и ведомства.

Консолидированные балансы составляются материнской организацией и содержат обобщенную информацию об

имуществе и обязательствах материнской организации и ее дочерних организаций. В сводных и консолидированных балансах обобщение данных по организациям и предприятиям по многим показателям осуществляют с помощью корректировки.

3.6 Счета и двойная запись

Непрерывное текущее наблюдение и контроль за хозяйственными операциями и за изменениями в составе имущества и источников его формирования осуществляются с помощью системы счетов бухгалтерского учета.

Счета открываются на каждый экономически однородный вид имущества, источников его формирования и хозяйственных операций в соответствии с классификацией объектов учета (счета «Касса», «Расчетные счета», «Основные средства», «Уставный капитал» и др.). Счет имеет форму двусторонней таблицы с указанием «Дебет» и «Кредит».

Дебет – в переводе с латинского означает «он должен», поэтому дебитор – это должник или заемщик; кредит – «он верит, доверяет», поэтому кредитор – это заимодатель, т.е. лицо, давшее деньги или другие ценности другому лицу. В настоящее время слова «дебет» и «кредит» превратились в простые термины, обозначающие стороны счета (дебет – левая, а кредит – правая сторона счета).

В соответствии с делением бухгалтерского баланса на актив и пассив различают активные и пассивные счета бухгалтерского учета.

Активные счета предназначены для учета имущества организации (счета «Касса», «Расчетные счета», «Основные средства» и др.).

Пассивные счета предназначены для учета обязательств организации (источников формирования имущества организации) (счета «Уставный капитал», «Добавочный капитал» и др.).

Запись на счетах начинают с указания начального остатка, или начального сальдо имущества, либо источников его формирования. При этом в активных счетах начальный остаток

отражается по дебету, а в пассивных – по кредиту счета.

Сальдо – слово итальянского происхождения, означает «расчет». Применяется для обозначения разницы между дебетом и кредитом на начало и конец периода. В активных счетах увеличение будет отражаться по дебету счета, а уменьшение – по кредиту; в пассивных, наоборот, увеличение – по кредиту счета, уменьшение – по дебету. Если сложить суммы всех операций, записанных на сторонах счета, то получаются обороты счета. Итоговая сумма, записанная по дебету счета, называется дебетовым, а по кредиту счета – кредитовым оборотом. При подсчете оборотов начальный остаток не учитывается.

$$\text{СКД} = \text{СНД} + \text{ДО} - \text{КО}$$

$$\text{СКК} = \text{СНК} + \text{КО} - \text{ДО}$$

Помимо счетов для учета имущества организации (активных) и источников его формирования (пассивных) в бухгалтерском учете существуют активно-пассивные счета, на которых отражаются одновременно и имущество организации, и источники его формирования.

К активно-пассивным счетам с двусторонним развернутым сальдо относится счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Сальдо по дебету этого счета означает дебиторскую, а сальдо по кредиту – кредиторскую задолженность. Расчеты с дебиторами и кредиторами объединяют на одном счете для того, чтобы не открывать разные счета для организаций и учреждений, которые могут быть в разное время дебиторами и кредиторами.

Одним из этапов бухгалтерской обработки документов является запись корреспондирующих счетов по каждой операции, отраженной в документе, т.е. составление бухгалтерских проводок – контировка. Текст, указывающий наименование дебетуемого и кредитуемого счетов и сумму отражаемой хозяйственной операции, называется, как уже отмечалось, бухгалтерской проводкой (статьей, счетной формулой, бухгалтерской записью). Различают простые бухгалтерские проводки, в которых корреспондируются только два счета (все составленные ранее проводки – простые), и сложные, в которых один счет корреспондируется с

несколькими счетами.

Пример. От подотчетного лица поступили на склад материалы на сумму 2000 руб., остаток подотчетной суммы (100 руб.) он сдал в кассу. Бухгалтерская проводка по этой операции:

Дебет счета «Материалы» – 2000 руб.

Дебет счета «Касса» – 100 руб.

Кредит счета «Расчеты с подотчетными лицами» – 2100 руб.

Бухгалтерские проводки составляют на самом документе, которым оформляется хозяйственная операция, в ведомости или журнале, куда записывается операция, или на отдельных специальных бланках (мемориальных ордерах).

Рассмотренные счета бухгалтерского учета, как правило, соответствовали статьям баланса. На них отражались обобщенные (синтетические) данные об имуществе и обязательствах организации. Счета, на которых имущество организации, ее обязательства и хозяйственные процессы отражаются в обобщенном виде, называются синтетическими. К ним относятся счета «Основные средства», «Материалы», «Уставный капитал», «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др. Учет, осуществляемый на синтетических счетах, называется синтетическим. Он ведется только в денежном выражении.

Для оперативного руководства хозяйственной деятельностью, а также контроля за сохранностью имущества обобщающих данных, получаемых с помощью синтетического учета, недостаточно. Например, кроме данных об общей сумме основных средств необходимо иметь сведения о конкретных видах основных средств (здания, оборудование, машины и др.). Помимо данных об общей сумме задолженности перед рабочими и служащими нужны сведения о задолженности каждому работнику в отдельности. Для получения детальных, подробных, расчлененных (аналитических) данных об объектах бухгалтерского учета применяют аналитические счета.

Счета, на которых отражаются детальные данные по каждому отдельному виду имущества, обязательств организаций и процессов, называются аналитическими. Учет, осуществляемый на аналитических счетах, называется аналитическим.

Аналитические счета открываются в дополнение к синтетическим с целью их детализации и получения частных показателей по каждому отдельному виду имущества, обязательств организаций и процессов. Следовательно, между синтетическими и аналитическими счетами существует прямая связь, которая проявляется в следующем. Остатки и обороты синтетического счета должны быть равны остаткам и оборотам всех аналитических счетов, открытых в дополнение своего синтетического счета. Каждую хозяйственную операцию, записанную по дебету или кредиту синтетического счета, отражают в той же сумме соответственно на дебете или кредите нескольких аналитических счетов, открытых в дополнение своего синтетического счета.

3.7 План счетов бухгалтерского учета

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

Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета устанавливает единые подходы к применению Плана счетов и отражению фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета. В ней приведена краткая характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов: раскрыты их структура и назначение, экономическое содержание обобщаемых на них фактов хозяйственной деятельности, порядок отражения наиболее распространенных фактов.

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

План счетов 2001 г. является единым и обязательным к

применению в организациях всех отраслей народного хозяйства и видов деятельности (кроме банков и бюджетных учреждений) независимо от подчиненности, формы собственности, организационно-правовой формы, ведущих учет методом двойной записи.

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

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

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

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

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

труднореализуемого к легкореализуемому. В последующих разделах (VII, VIII) отражены капитал и финансовые результаты организации.

Основная часть организаций осуществила переход на новый План счетов с 01.01.2002 г.

Вопросы для самоконтроля

1. Опишите методы учета на этапе сбора информации.
2. Опишите методы учета на этапе группировки данных.
3. Что такое баланс? Основное свойство баланса.
4. Документация и инвентаризация; калькуляция и оценка; счета и двойная запись; баланс и отчетность.
5. План счетов бухгалтерского учета; учетные регистры.
6. Расскажите о классификации счетов.
7. В чем отличие синтетических счетов от аналитических?

ЛЕКЦИЯ 4. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

4.1 Учетные регистры

Записать операцию на счетах – значит отразить ее содержание в бухгалтерских книгах, карточках или свободных листах, являющихся учетными регистрами.

Совокупность и расположение реквизитов в регистре определяют его форму, которая зависит от особенностей учитываемых объектов, назначения регистров, способов учетной регистрации. Под учетной регистрацией понимают запись хозяйственных операций в учетных регистрах.

Учетные регистры могут иметь вид книг, карточек и свободных листов (ведомостей) в виде машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники, а также магнитных лент, дисков, дискет и иных машинных носителей. В бухгалтерских книгах все страницы пронумерованы и заключены в переплет. На последней странице указывается общее число пронумерованных страниц за подписью главного бухгалтера или другого уполномоченного лица. В некоторых книгах, например кассовой, страницы не только нумеруют, но и прошнуровывают шпагатом, скрепляют сургучной печатью. В зависимости от объема учетных записей в книге отводится одна или несколько страниц для того или иного счета. Книги применяют для синтетического и аналитического учета.

После утверждения годового отчета учетные регистры группируют, переплетают и сдают на хранение в текущий архив организации.

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

Корректурный способ применяется в тех случаях, когда ошибка не затрагивает корреспонденции счетов или она быстро обнаружена и не отразилась на итогах учетных записей. Сущность данного способа состоит в том, что ошибочный текст или сумма зачеркивается и над зачеркнутым пишут правильный текст или сумму. Зачеркивание производят тонкой линией, так,

чтобы можно было прочесть зачеркнутое. При этом зачеркивается все число, если даже ошибка допущена только в одной цифре. Исправление ошибки оговаривается и подтверждается: в документах – подписями лиц, подписавших документ; в учетных регистрах – подписью лица, производящего исправление. Оговорку об исправлении делают на полях или в конце страницы, записывая в ней «исправлено» и правильный текст или сумму.

Способ дополнительных проводок применяется в тех случаях, когда в бухгалтерской проводке и в учетных регистрах указана правильная корреспонденция счетов, но преуменьшена сумма операции. Для исправления такой ошибки на разность между правильной и преуменьшенной суммами операции составляют дополнительную бухгалтерскую проводку.

Если, например, подотчетным лицам выдали из кассы 40000 руб., а ошибочно записали 10000 руб., то на разность между этими суммами – 30000 руб. (40000 – 10000) нужно составить дополнительную проводку.

Если в учетных записях указана неправильная корреспонденция счетов, то для исправления ошибок применяется способ «красное сторно». Сущность данного способа состоит в том, что вначале ошибочная проводка повторяется в той же корреспонденции счетов, но запись производится красными чернилами. Эта проводка записывается красными чернилами также в соответствующие учетные регистры. При подсчете итогов в учетных регистрах суммы, записанные красными чернилами, не прибавляются, а вычитаются из итога. Тем самым неправильная запись аннулируется, снимается отрицательными числами. После этого составляется новая проводка с правильной корреспонденцией счетов и записывается в регистры обычными чернилами. Исправление ошибочных записей способом «красное сторно» покажем на следующем примере.

Пример. В организации совершена следующая операция: из кассы выдано подотчетным лицам 40000 руб.

Ошибочно была составлена проводка:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит счета 50 «Касса» – 40000 руб.

При проверке записей на счетах ошибка была обнаружена (дебетовать нужно не счет расчетов по оплате труда, а счет подотчетных лиц).

Для снятия ошибочной записи неправильную проводку повторяют красными чернилами и записывают ее в учетные регистры.

1а) Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит счета 50 «Касса» – 40000руб.

После этого составляют правильную проводку:

16) Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Кредит счета 50 «Касса» – 40000руб.

Способ «красное сторно» применяют для исправления ошибок и в тех случаях, когда корреспонденция счетов не нарушена, но преувеличена сумма операции. Для исправления такой ошибки составляют вторую сторнировочную проводку на разность между преувеличенной и правильной суммами операции.

Способ «красное сторно» применяется в бухгалтерском учете не только для исправления ошибок, но и для корректировки учетных данных по отдельным счетам.

4.2 Формы бухгалтерского учета

Форма учета определяется следующими признаками: количество, структура и внешний вид учетных регистров, последовательность связи между документами и регистрами, а также между самими регистрами и способ записи в них, т.е. использование тех или иных технических средств. Следовательно, под формой бухгалтерского учета следует понимать совокупность различных учетных регистров с установленным порядком и способом записи в них.

В настоящее время в организациях наиболее распространены мемориально-ордерная, журнально-ордерная и автоматизированная формы учета.

При мемориально-ордерной форме учета по данным первичных или накопительных документов составляют мемориальные ордера, которые записываются в

регистрационный журнал и затем в Главную книгу (регистр синтетического учета). Аналитический учет ведется в карточках, записи в которые делают на основании первичных или сводных документов. По данным синтетических и аналитических счетов по окончании месяца составляют оборотные ведомости, которые сверяются между собой.

Мемориально-ордерная форма учета отличается строгой последовательностью учетного процесса, простотой и доступностью учетной техники, широким использованием стандартных форм аналитических регистров, счетных машин, копировального способа регистрации. Кроме того, эта форма учета позволяет легко разделять учетную работу между квалифицированными и менее квалифицированными работниками.

Недостатки мемориально-ордерной формы учета:

- трудоемкость учета, вызываемая прежде всего многократным дублированием одних и тех же записей (в мемориальном ордере, регистрационном журнале, синтетических и аналитических регистрах);
- отрыв и частое отставание аналитического учета от синтетического, его громоздкость;
- формы регистров аналитического учета зачастую не содержат показателей, необходимых для контроля, анализа хозяйственной деятельности и составления отчетности.

В связи с этим учет имеет сравнительно низкое познавательное значение, а для составления отчетности приходится производить выборку и группировку данных текущего учета. В настоящее время мемориально-ордерная форма учета применяется в сравнительно небольших организациях.

Основные особенности журнально-ордерной формы учета:

- применение для учета хозяйственных операций журналов-ордеров, запись в которых ведется только по кредитовому признаку;
- совмещение в ряде журналов-ордеров синтетического и аналитического учета;
- объединение в журналах-ордерах систематической

записи с хронологической;

- отражение в журналах-ордерах хозяйственных операций в разрезе показателей, необходимых для контроля и составления отчетности;

- сокращение количества записей благодаря рациональному построению журналов-ордеров и Главной книги.

Журналы-ордера представляют собой свободные листы большого формата, содержащие значительное количество реквизитов. Открываются они на месяц на отдельный синтетический счет или на группу синтетических счетов. Каждому журналу-ордеру присваивается определенный постоянный номер.

Запись в журналы-ордера производят ежедневно – либо непосредственно с первичных документов, либо со вспомогательных ведомостей, которые служат для накопления и группировки данных, содержащихся в первичных документах. Во втором случае в журналы-ордера записывают итоги вспомогательных ведомостей.

В журналы-ордера производятся только кредитовые записи того синтетического счета, операции которого учитываются в данном журнале.

Например, в журнал-ордер № 1 по счету 50 «Касса» записываются только те операции, по которым счет «Касса» кредитруется. Операции, по которым счет «Касса» дебетуется, будут записаны в Главную книгу. Тем самым исключается дублирование оборотов по корреспондирующим счетам.

Месячные итоги каждого журнала-ордера показывают общую сумму кредитового оборота счета, операции которого учитываются в данном журнале, и суммы дебетовых оборотов каждого корреспондирующего с ним счета.

В ряде журналов-ордеров синтетический учет совмещается с аналитическим (например, по счетам «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», «Прибыли и убытки» и др.), причем расположение данных аналитического учета обеспечивает получение необходимых показателей для составления периодической и годовой бухгалтерской отчетности без дополнительных выборок и группировок. Самостоятельный аналитический учет (в карточках или книгах)

ведется при данной форме учета лишь по тем синтетическим счетам, в развитие которых открывается большое количество аналитических счетов, например по учету материалов, основных средств, готовой продукции.

Хозяйственные операции записываются в журналы-ордера по мере их совершения и оформления документами. Поэтому систематическая запись в журналах является одновременно и хронологической записью. Необходимость ведения специальных хронологических регистров при данной форме учета отпадает. Не составляются и мемориальные ордера, поскольку все показатели записываются в журналах в разрезе корреспондирующих счетов.

Для сверки правильности записей в журналах-ордерах общий итог по кредиту счета подсчитывают и записывают в журнал непосредственно из документов. Полученный итог сверяют с выведенными в отдельных графах журнала итогами по дебетуемым счетам. Такая сверка делает излишним составление оборотных ведомостей по журналу, в которых синтетический учет совмещается с аналитическим.

Оборотные ведомости составляются лишь по тем счетам, в которых аналитический учет ведется самостоятельно.

Проверенные месячные итоги журналов-ордеров записывают в Главную книгу.

Кредитовый оборот переносят в Главную книгу с соответствующего журнала, а обороты по дебету записывают в книгу из разных журналов-ордеров по корреспондирующим счетам. Журналы-ордера и Главная книга взаимно дополняют друг друга: в журналах-ордерах дается расшифровка кредитового оборота каждого синтетического счета, а в Главной книге – расшифровка дебетового оборота этого же счета. После проверки оборотов выводится сальдо на начало следующего месяца, которое записывается в соответствующей колонке Главной книги.

Для проверки правильности записей в Главной книге подсчитывают суммы оборотов и сальдо по всем счетам. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть равны.

Бухгалтерский баланс и другие формы отчетности

составляются по данным Главной книги, журналов-ордеров и вспомогательных к ним ведомостей.

Применение журнально-ордерной формы бухгалтерского учета позволяет значительно снизить трудоемкость учета. Это достигается за счет совмещения в одном регистре синтетического и аналитического учета, систематических и хронологических записей, отмены ряда регистров (мемориальных ордеров, регистрационного журнала, оборотной ведомости по синтетическим счетам, ряда оборотных ведомостей по аналитическим счетам).

Данная форма учета повышает контрольное значение учета, облегчает составление отчетов.

К недостаткам журнально-ордерной формы учета следует отнести сложность и громоздкость построения журналов-ордеров, ориентированных на ручное заполнение и затрудняющих механизацию учета.

От значительной части указанных недостатков свободна автоматизированная форма учета, созданная на базе использования ЭВМ. В общем виде данной форме учета свойственна следующая последовательность обработки информации: машинный носитель информации – ЭВМ – машинограммы выходной информации.

Применение машинно-ориентированных форм учета обеспечивает механизацию и во многом автоматизацию учетного процесса; высокую точность учетных данных; оперативность данных учета; повышение производительности труда учетных работников, освобождение их от выполнения простых технических функций и предоставление большей возможности заниматься контролем и анализом хозяйственной деятельности; увязку всех видов учета и планирования, поскольку они предусматривают использование одних и тех же носителей информации.

В настоящее время организациям предоставлено право самим выбирать форму учета. На основе рекомендуемых форм они могут разрабатывать свои оригинальные формы, совершенствовать учетные регистры и создавать программы регистрации и обработки, соблюдая общие методологические принципы, а также технологию обработки учетной информации.

4.3 Основные принципы бухгалтерского учета

Основные правила ведения бухгалтерского учета, определенные Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, следующие:

1. Обязательность двойной записи хозяйственных операций на счетах рабочего плана счетов, составляемого на основе Плана счетов, утверждаемого Минфином РФ.

2. Учет объектов учета в рублях и на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь подстрочный перевод на русский язык.

3. Осуществление в бухгалтерском учете текущих затрат на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг отдельно от затрат, связанных с капитальными и финансовыми вложениями.

4. Обязательность документирования хозяйственных операций. Первичные документы должны быть составлены в момент совершения хозяйственных операций или сразу по окончании операции. Они должны содержать обязательные реквизиты и составляться по типовым формам или формам, утверждаемым руководителем организации. Руководитель утверждает также правила документооборота и технологию обработки учетной информации.

5. Для систематизации и накопления информации, содержащейся в учетных документах, использование учетных регистров, формы которых разрабатываются Минфином РФ, органами, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, федеральными органами исполнительной власти или самой организацией при соблюдении ими общих методических принципов бухгалтерского учета. Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной.

6. Оценка объектов учета в денежном выражении. Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, – по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного

в самой организации, – по стоимости его изготовления. Применение других методов оценки допускается в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, а также нормативными правовыми актами Минфина РФ и органов, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета.

7. Обязательность проведения инвентаризации имущества и обязательств. Порядок проведения инвентаризации определяется руководителем организации, за исключением установленных законом о бухгалтерском учете случаев обязательного проведения инвентаризаций.

8. Формирование учетной политики для ведения бухгалтерского учета в организации в соответствии с установленными допущениями и требованиями.

Понятия «допущения» и «требования» также являются правилами ведения бухгалтерского учета.

Понятие «допущения» примерно соответствует понятию «основополагающие бухгалтерские принципы» в западном учете. В отечественном учете это понятие относится по существу к правилам ведения учета и составления отчетности. При этом указанные в положении по учетной политике допущения не обязательно должны объявляться организацией – их принятие и следование им подразумеваются. Вместе с тем если организация при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности допускает отступления от установленных допущений, то она обязана указать причины этих отступлений.

Положением по учетной политике установлены следующие допущения: имущественной обособленности организации, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики и временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Допущение имущественной обособленности означает, что имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственника и имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.

Допущение непрерывности деятельности организации

означает, что она будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствует намерение ликвидации или существенного сокращения деятельности. Если же указанные намерения у организации имеются, она обязана объявить об этом в учетной политике, формируемой на предстоящий финансовый год, и в пояснительной записке к годовому отчету за истекший финансовый год. Указанное допущение обязательно должно использоваться в аудиторской практике, и аудитор обязан информировать пользователей бухгалтерской отчетности о возможной ликвидации организации или сокращении деятельности.

Допущение последовательности применения учетной политики означает, что выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Изменение учетной политики возможно в случае изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета и существенного изменения условий деятельности.

Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности означает, что они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности того периода, в котором совершены, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

Например, начисленная работникам организации оплата труда относится на издержки производства или обращения того периода, в котором она начислена, независимо от фактического времени выплаты начисленной суммы работникам.

В международной бухгалтерской практике допущению временной определенности фактов хозяйственной деятельности соответствует основополагающий «принцип начисления».

В международной учетной политике, наряду с основополагающими, используются и другие бухгалтерские принципы (осторожности, существенности, стоимостной оценки объектов учета и др.).

В отечественной практике в качестве указанных понятий используют понятие «требования». Формируемая организациями учетная политика должна соответствовать

требованиям полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности.

Требование полноты означает необходимость отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности.

Требование своевременности подразумевает необходимость своевременного отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности фактов хозяйственной деятельности.

Требование осмотрительности (осторожности, в западной практике – еще и консерватизма) означает большую готовность к учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов (не допуская скрытых резервов). В западной практике одним из конкретных проявлений данного требования является так называемый асимметричный учет прибылей и убытков, т.е. прибыль отражается в учете только после совершения хозяйственных операций, а убыток может отражаться с момента возникновения предположения о его возможности. Для покрытия таких убытков предусматривается создание специальных резервов, например резервов по сомнительным долгам.

В отечественной практике тоже предусмотрено образование резервов по сомнительным долгам. Они могут создаваться в течение финансового года (ежеквартально) на основе проведенной инвентаризации, не погашенной в установленный срок дебиторской задолженности.

В настоящее время требование осмотрительности в отечественной практике нужно использовать осторожно, поскольку и без этого требования многие организации стремятся увеличить расходы с целью уменьшения в отчетности прибыли и соответственно налога на прибыль.

С переходом к реальным рыночным отношениям, когда организации будут заинтересованы иметь в отчетности высокую рентабельность (обеспечивающую возможность получения кредитов, нормальные экономические отношения с другими организациями, выплату высоких дивидендов по акциям и продажу их по высоким ценам и т.п.), требование осторожности будет действовать в полной мере.

Требование приоритета содержания перед формой означает, что в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности должны отражаться исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования. Например, сам по себе факт выдачи руководителям организации крупных сумм ссуд не является незаконным. Однако если выдача этих сумм осуществляется в период неустойчивого финансового состояния организации, особенно при задержке выплат начисленной оплаты труда из-за отсутствия денежных средств, то данную хозяйственную операцию следует признать неправомерной.

Требование непротиворечивости обуславливает необходимость тождества данных аналитического учета с оборотами и остатками по синтетическим счетам на 1-е число каждого месяца, показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета, а также показателей отчетности на начало и конец периода.

Требование рациональности означает необходимость рационального и экономного ведения бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

Вопросы для самоконтроля

1. Опишите методы учета на этапе сбора информации.
2. Опишите методы учета на этапе группировки данных.
3. Что такое баланс? Основное свойство баланса.
4. Документация и инвентаризация; калькуляция и оценка; счета и двойная запись; баланс и отчетность.
5. План счетов бухгалтерского учета; учетные регистры.
6. Расскажите о классификации счетов.
7. В чем отличие синтетических счетов от аналитических?
8. Какие формы бухгалтерского учета Вы знаете?
9. Что такое принцип учета? Каким нормативным/законодательным актом утверждены эти принципы?
10. Перечислите принципы учетов.

ЛЕКЦИЯ 5. ОРГАНИЗАЦИЯ СИСТЕМЫ УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

5.1 Организация бухгалтерского учета в организации

Под организацией бухгалтерского учета понимают систему условий и элементов (слагаемых) построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации и осуществления контроля за рациональным использованием производственных ресурсов и готовой продукции. Основными слагаемыми системы организации бухгалтерского учета являются первичный учет и документооборот, инвентаризация, План счетов бухгалтерского учета, формы бухгалтерского учета, формы организации учетно-вычислительных работ, объем и содержание отчетности.

В соответствии с Федеральным законом Российской Федерации «О бухгалтерском учете» ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций.

Руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы:

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

На практике руководитель редко ведет бухгалтерский учет лично – обычно эти функции выполняет бухгалтерия или бухгалтер. В этом случае руководитель должен создать необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета, обеспечить обязательное выполнение всеми подразделениями и службами, а также работниками, имеющими отношение к учету, требования главного бухгалтера в части порядка оформления и представления для учета документов.

Для обеспечения рациональной организации бухгалтерского учета большое значение имеет разработка плана его организации.

План организации бухгалтерского учета состоит из следующих элементов: план документации и график документооборота; план инвентаризации; план счетов и их корреспонденции; план отчетности; план технического оформления учета; план организации труда работников бухгалтерии.

В плане документации указывается перечень документов для учета хозяйственных операций и составляется расчет потребности в бланках. При этом организации могут использовать типовые формы первичных учетных документов или применять формы документов, разработанные самостоятельно. После определения потребности в бланках заказывают их печатание в типографии или делают заявку на приобретение, а при централизованном снабжении делают заявку на получение их от вышестоящей организации.

Все формы первичных учетных документов, как типовых, так и разработанных самостоятельно, составляются с соблюдением требований, предусмотренных Законом «О бухгалтерском учете».

Основой организации первичного учета в организациях является утвержденный главным бухгалтером график документооборота. Под документооборотом, как уже говорилось, понимают путь, который проходят документы от момента их выписки до сдачи на хранение в архив. В графике документооборота определяется круг лиц, ответственных за оформление документов, и указываются порядок, место, время прохождения документа с момента составления до сдачи в архив.

В плане инвентаризации определяют порядок, формы и сроки проведения плановых и внеплановых инвентаризаций. План инвентаризации составляют с учетом того, чтобы проверка наличия ценностей не влияла на нормальную работу предприятия. Сроки проведения внеплановых инвентаризаций не должны быть известны материально ответственным лицам.

В плане отчетности указываются перечень отчетных

форм, отчетный период, за который составляется та или иная форма отчета, сроки представления отчетности, наименования и адреса организаций и учреждений, фамилии должностных лиц, получающих отчеты, способ представления отчетов (почтой, телеграфом и др.) и фамилии работников, ответственных за составление отчетности, с точным указанием выполняемых ими работ. План отчетности, как правило, состоит из двух частей: в первой части содержатся необходимые сведения по отчетности, представляемой внешним пользователем, во второй – сведения по отчетности, получаемой от отдельных подразделений.

В плане технического оформления учета дается детальная характеристика формы учета, которая будет применена на данном предприятии, а также указывается, какие вычислительные машины, приборы и устройства будут использованы в организации. При выборе формы учета организации обязаны руководствоваться соответствующими указаниями и инструкциями, учитывать конкретные условия работы организации, хорошо знать преимущества и недостатки действующих форм бухгалтерского учета.

Значительное место в плане технического оформления учета должно быть уделено механизации и автоматизации учета. Причем помимо использования вычислительных машин в соответствующих организационных формах необходимо предусмотреть применение различных вычислительных таблиц и различного рода средств механизации измерения и счета: мерной тары, весов, счетчиков (газовых, электрических и т.п.).

В плане организации труда работников бухгалтерии определяются структура аппарата бухгалтерии и штат бухгалтерии, дается должностная характеристика каждому работнику, намечаются мероприятия по повышению их квалификации, составляются графики учетных работ.

Структура бухгалтерского аппарата зависит в основном от условий организации и технологии производства, объема учетной работы и наличия технических средств учета.

В средних по размеру организациях в состав бухгалтерии входят, как правило, следующие:

- материальная, отвечающая за учет приобретения материальных ценностей, их поступления и расходования. В

этой же группе, как правило, ведется учет основных средств;

- группа учета оплаты труда, осуществляющая учет затрат труда рабочих, исчисление заработной платы работникам, контроль за использованием фонда оплаты труда, учет всех расчетов с работниками предприятий, бюджетом, Фондом социального страхования и другими ведомствами, связанными с оплатой труда;

- производственно-калькуляционная, которая ведет учет затрат на производство, калькулирует себестоимость продукции, выявляет результаты внутризаводского хозрасчета, составляет отчетность о производстве;

- учета готовой продукции, осуществляющая учет готовой продукции на складах и ее реализации;

- общая группа, работники которой ведут учет остальных операций и Главную книгу, составляют бухгалтерский баланс и другие формы финансовой отчетности.

Кроме того, в состав бухгалтерии входят группы (отделы) капитального строительства и жилищно-коммунального хозяйства.

В крупных организациях кроме перечисленных обычно имеются группы (отделы) учета тары, учета основных средств, расчетная (работники которой ведут учет денежных средств и расчетов с организациями и лицами), подготовки и машинной обработки информации, сводно-аналитическая и др.

Важным этапом разработки структуры бухгалтерии является формирование системы должностей, зависящих от характера, состава и объема учетных работ на предприятии.

Основным назначением графиков учетных работ является распределение работ между исполнителями, расчет времени выполнения работ, определение мероприятий по научной организации труда счетных работников. Графики бывают индивидуальными, структурными и сводными.

5.2 Права, обязанности и ответственность главного бухгалтера

В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете» главный бухгалтер (или бухгалтер – при отсутствии в штате

должности главного бухгалтера) назначается на должность и освобождается от должности руководителем.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, контроль за движением имущества и выполнением обязательств.

Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации.

Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

С главным бухгалтером целесообразно согласовывать назначение, увольнение и перемещение материально ответственных лиц (кассира, заведующих складами и др.).

В организациях с небольшой численностью работающих и не имеющих в штате кассира его обязанности может выполнять главный бухгалтер или другой работник по письменному распоряжению руководителя организации.

Главному бухгалтеру организации запрещается принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, которые противоречат законодательству и нарушают договорную и финансовую дисциплину. О таких документах главный бухгалтер письменно сообщает руководителю организации. При получении от руководителя письменного распоряжения о принятии указанных документов к учету главный бухгалтер исполняет его. Всю полноту ответственности за незаконность совершенных операций несет руководитель организации.

За невыполнение или недобросовестное выполнение своих обязанностей главный (старший) бухгалтер несет ответственность в соответствии с действующим законодательством.

При освобождении главного бухгалтера он сдает дела вновь назначенному главному бухгалтеру (а при отсутствии последнего – работнику, назначенному приказом руководителя организации). В процессе сдачи дел проверяются состояние бухгалтерского учета и достоверность отчетных данных и составляется соответствующий акт, утверждаемый руководителем организации.

5.3 Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России

Ведение бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с нормативными документами, имеющими разный статус. Одни из них обязательны к применению (Федеральный закон «О бухгалтерском учете», положения по бухгалтерскому учету – ПБУ), другие носят рекомендательный характер (План счетов бухгалтерского учета, методические указания, комментарии).

В зависимости от назначения и статуса нормативные документы целесообразно представить в виде следующей системы:

- 1-й уровень: законодательные акты, указы Президента и постановления Правительства Российской Федерации, регламентирующие прямо или косвенно организацию и ведение бухгалтерского учета в организации;

- 2-й уровень: стандарты (положения) по бухгалтерскому учету и отчетности;

- 3-й уровень: методические рекомендации (указания), инструкции, комментарии, письма Минфина Российской Федерации и других ведомств;

- 4-й уровень: рабочие документы по бухгалтерскому учету самого предприятия.

Основным актом 1-го уровня является Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г. № 129-ФЗ, который определяет правовые основы бухгалтерского учета, его содержание, принципы, организацию, основные направления бухгалтерской деятельности и составления отчетности, состав хозяйствующих субъектов, обязанных вести бухгалтерский учет

и предоставлять финансовую отчетность.

К первому уровню системы следует отнести также Гражданский кодекс РФ, Федеральные законы «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» от 29.12.95 г. № 222-ФЗ, «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» от 14.06.95 г. № 88-ФЗ, «Об акционерных обществах» от 26.12.95 г. № 208-ФЗ, Постановление Правительства Российской Федерации «О Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными учетными стандартами финансовой отчетности» от 06.03.98 г. № 283 и др.

Учетный стандарт (2-й уровень) можно определить как свод основных правил, устанавливающий порядок учета и оценки определенного объекта или их совокупности. Учетные стандарты (в отечественном бухгалтерском учете – положения) призваны конкретизировать Закон о бухгалтерском учете. В настоящее время в России разработано и утверждено 24 положения по бухгалтерскому учету и отчетности.

На втором уровне системы нормативных документов единственным регулирующим органом является Минфин РФ.

Положение по бухгалтерскому учету обычно включает следующие элементы:

- название и номер ПБУ;
- общие положения (указываются сфера применения соответствующего ПБУ и условия признания соответствующего объекта учета);
- определения (основные определения и понятия по соответствующему объекту учета);
- оценка (указываются различные виды применяемых оценок по объекту);
- порядок учета (описывается порядок учета наличия и изменения соответствующего объекта учета);
- раскрытие информации (указывается состав информации, подлежащий раскрытию в составе информации по учетной политике и в бухгалтерской отчетности).

Отечественные ПБУ в отличие от международных стандартов носят не рекомендательный, а обязательный

характер. Большинство ПБУ предусмотрены различные варианты учета соответствующих объектов.

Методические рекомендации и инструкции (3-й уровень) призваны конкретизировать учетные стандарты в соответствии с отраслевыми и иными особенностями. Они разрабатываются Минфином РФ и различными ведомствами (только в промышленности СССР действовало 140 отраслевых инструкций).

Рабочие документы самого предприятия (4-й уровень) определяют особенности организации и ведения учета в нем. Основные рабочие документы организации:

- документ по учетной политике предприятия;
- утвержденные руководителем формы первичных учетных документов;
- графики документооборота;
- утвержденный руководителем План счетов бухгалтерского учета;
- утвержденные руководителем формы внутренней отчетности.

Следует отметить, что многие организации ограничиваются разработкой приказа по учетной политике. Остальные рабочие документы или отсутствуют (графики документооборота, формы внутренней отчетности), или не утверждены руководителем (формы первичных учетных документов, План счетов). Подобные организации грубо нарушают порядок ведения бухгалтерского учета, установленный Законом «О бухгалтерском учете» и другими нормативными документами.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях возложена на их руководителей. Организации получили право привлекать для ведения бухгалтерского учета и составления отчетности сторонние организации и лиц и не иметь бухгалтерию.

Организациям малого бизнеса разрешено совмещать функции бухгалтера и кассира, а также применять упрощенную форму бухгалтерского учета.

Существенно изменена бухгалтерская отчетность. Ее состав, содержание, сроки и адреса представления стали в

значительной мере соответствовать международной практике. Бухгалтерская отчетность приобрела характер публичной отчетности, доступной для любых сторонних пользователей. Многие организации обязаны представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности аудиторское заключение, подтверждающее достоверность отчетных данных. С введением в учетную практику положения «Учетная политика предприятия» (с 1 января 1995 г.) в отечественной системе бухгалтерского учета начали использоваться международные бухгалтерские принципы.

Все эти изменения направлены на отражение реальных процессов, происходящих в нашей стране, и на приближение отечественного учета к зарубежному. Они дают основание сделать вывод о том, что период 1991-2000 гг. можно считать первым этапом перехода отечественной системы учета и отчетности к системе, отвечающей требованиям рыночной экономики и международным учетным стандартам.

5.4 Международные бухгалтерские принципы

В соответствии с первым международным учетным стандартом основополагающими бухгалтерскими принципами являются метод начисления и непрерывность деятельности.

Метод начисления. В соответствии с данным методом результаты операций и прочих событий признаются по факту их совершения (а не в том случае, когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены). Они отражаются в учетных записях и включаются в финансовую отчетность периодов, к которым относятся. Благодаря этому финансовая отчетность информирует пользователей не только о прошлых операциях, связанных с выплатой или получением денежных средств, но и об обязательствах заплатить деньги в будущем, и о ресурсах, представляющих денежные средства, которые будут получены в будущем.

Непрерывность деятельности. Финансовая отчетность обычно составляется на основе допущения, что компания действует и будет действовать в обозримом будущем. Таким образом, предполагается, что компания не собирается и не

нуждается в ликвидации или существенном сокращении масштабов своей деятельности. Если такое; намерение или необходимость существует, финансовая отчетность должна составляться на иной основе, которую необходимо раскрыть.

Качественными характеристиками финансовой отчетности, как уже отмечалось, являются понятность, уместность, надежность и сопоставимость.

Понятность. Информация, представленная в финансовой отчетности, должна быть доступной для понимания пользователем, который имеет достаточные знания в сфере деловой и экономической деятельности. Вместе с тем информация о сложных и важных вопросах не должна исключаться только из-за того, что может оказаться слишком сложной для понимания определенными пользователями.

Уместность. Информация является уместной, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять их прошлые оценки.

На уместность информации влияют ее характер и существенность.

Например, само сообщение о новом сегменте может повлиять на оценку рисков и возможностей, имеющихся у компании, независимо от существенности результатов, достигнутых новым сегментом в отчетном периоде.

Существенной считается информация, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основании финансовой отчетности.

Надежность. Информация является надежной, когда в ней нет существенных ошибок и искажений и когда пользователи либо могут положиться на нее, как правдиво представляющую соответствующие факты и события, либо обоснованно ожидать от нее правдивого представления этих фактов и событий.

Для того чтобы быть надежной, информация должна правдиво представлять операции и прочие события. Для обеспечения правдивости необходимо, чтобы операции и прочие события учитывались и представлялись в соответствии с их сущностью и экономической реальностью, а не только их юридической формой (преобладание сущности над формой).

Чтобы быть надежной, информация, содержащаяся в финансовой отчетности, должна быть нейтральной, т.е. непредвзятой. Кроме того, отчетность должна составляться при соблюдении принципа осмотрительности. Осмотрительность – это соблюдение определенной осторожности в процессе формирования суждений, необходимой в производстве расчетов, для того чтобы в условиях неопределенности активы и доходы не были завышены, а обязательства или расходы занижены. Вместе с тем соблюдение принципа осмотрительности не позволяет, к примеру, создавать скрытые резервы и чрезмерные запасы, сознательно занижать активы и доходы или преднамеренно завышать обязательства и расходы.

Для того чтобы быть надежной, информация в финансовой отчетности должна быть полной с учетом существенности и затрат на нее. Пропуск информации может сделать ее ложной или дезориентирующей, а, следовательно, ненадежной и несовершенной.

Сопоставимость. Пользователи должны иметь возможность сопоставлять финансовую отчетность компании за разные периоды времени, а также финансовую отчетность разных компаний. Для обеспечения сопоставимости измерение и отражение финансовых результатов должно осуществляться в сравнимых периодах по единой методологии в разных компаниях. Сведения об изменении методологии измерения и отражения финансовых результатов должны сообщаться в учетной политике компаний.

Рассмотрение отечественных и зарубежных учетных принципов позволяет сделать вывод о том, что многие из них являются общими для обеих учетных систем.

С введением в учетную практику Положения «Учетная политика предприятия» (с 1 января 1995 г.) в отечественном бухгалтерском учете стали использоваться международные бухгалтерские принципы.

5.5 Учетная политика организации

С переходом к рыночным отношениям изменились подходы к постановке бухгалтерского учета в организациях. От

жесткой регламентации учетного процесса со стороны государства в прошлом в настоящее время перешли к разумному сочетанию государственного регулирования и самостоятельности организаций в постановке бухгалтерского учета. Сущность новых подходов к постановке бухгалтерского учета заключается в основном в том, что на основе установленных государством общих правил бухгалтерского учета организации самостоятельно разрабатывают учетную политику для решения поставленных перед учетом задач.

Учетная политика организации – это принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета (первичное наблюдение, стоимостное измерение, текущая группировка и итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности).

К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Учетная политика формируется исходя из установленных ПБУ 1/98 допущений и требований.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером /бухгалтером) организации и утверждается руководителем организации.

При этом утверждаются:

- выбранные организацией варианты учета и оценки объектов учета;

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- правила документооборота и технология обработки информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

При формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из положений по бухгалтерскому учету.

Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от места их нахождения.

Вновь созданная организация оформляет избранную учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня государственной регистрации. Принятая такой организацией учетная политика считается применяемой со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации).

Изменение учетной политики организации может производиться в случаях:

- изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету;

- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

- существенного изменения условий деятельности. Существенное изменение условий деятельности организации может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности, реструктуризацией производства, значительным расширением или уменьшением объемов деятельности и т.д. Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации.

Изменение учетной политики должно быть обоснованным и оформляется в порядке, предусмотренном для учетной политики.

Изменение учетной политики должно вводиться с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом его утверждения.

Вопросы для самоконтроля

1. Кто ответственен за организацию учета в организации?
2. Что такое учетная политика?
3. Какова ее роль в системе учета и в управлении предприятием?
4. Охарактеризуйте обязательные элементы учетной политики.
5. Какова структура учетной политики?
6. Опишите порядок разработки и принятия учетной политики.
7. Опишите порядок изменения учетной политики.
8. Опишите отличия бухгалтерского учета от управленческого.
9. Что такое регламенты управленческого учета?

ЛЕКЦИЯ 6. УЧЕТ И ОЦЕНКА АКТИВОВ. УЧЕТ ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ

6.1 Учет основных средств

Основные средства – это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев.

В соответствии с ПБУ 6/01(11), который введен в действие начиная с бухгалтерской отчетности 2001 г., при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо единовременное выполнение следующих условий:

- использование их в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

- использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит доход организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

По назначению основные средства организации разделяются на производственные основные средства основной деятельности, производственные основные средства других отраслей, непроизводственные основные средства.

По видам основные средства организаций подразделяются

на следующие группы: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и пр.

В составе основных средств учитываются находящиеся в собственности организации земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

По степени использования основные средства разделяются на находящиеся в эксплуатации, запасе (резерве), стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации, консервации.

Единицей учета основных средств является отдельный инвентарный объект, т.е. законченное устройство, предмет или комплекс предметов со всеми приспособлениями и принадлежностями, выполняющими в совокупности одну функцию.

Каждому инвентарному объекту присваивают определенный инвентарный номер, который сохраняется за данным объектом на все время его нахождения в эксплуатации, запасе или на консервации. Инвентарный номер прикрепляется или обозначается на учитываемом предмете и обязательно указывается в документах, связанных с движением основных средств. Инвентарные номера выбывших объектов могут присваиваться другим, вновь поступившим основным средствам не ранее чем через пять лет после выбытия.

Арендуемые основные средства могут учитываться у арендатора под инвентарными номерами, присвоенными им арендодателем.

Различают первоначальную, остаточную и восстановительную стоимость основных средств.

В бухгалтерском учете основные средства отражаются, как правило, по первоначальной стоимости, которая определяется для объектов:

- изготовленных на самом предприятии, а также приобретенных за плату у других организаций и лиц – исходя из

фактических затрат по возведению или приобретению этих объектов, включая расходы по доставке, монтажу, установке;

- внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал (фонд) – по договоренности сторон;

- полученных от других организаций и лиц безвозмездно, а также неучтенных объектов основных средств – по рыночной стоимости на дату оприходования.

Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

Изменение первоначальной стоимости основных средств допускается также в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации и переоценки соответствующих объектов.

Остаточная стоимость основных средств определяется вычитанием из первоначальной стоимости амортизации основных средств.

С течением времени первоначальная стоимость основных средств отклоняется от стоимости аналогичных основных средств, приобретаемых или возводимых в современных условиях. Для устранения этого отклонения необходимо периодически переоценивать основные средства и определять восстановительную стоимость.

Восстановительная стоимость – это стоимость воспроизводства основных средств в современных условиях (при современных ценах, современной технике и т.п.).

При переоценке основных средств сумма дооценки объекта основных средств зачисляется в добавочный капитал организации (дебетуют счет 01 «Основные средства», кредитуют счет 83 «Добавочный капитал»). Сумма уценки объекта основных средств относится на дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредит счета 01 «Основные средства».

Увеличение суммы амортизации при дооценке основных средств отражают по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» и дебету счета 83, а уменьшение суммы амортизации при уценке основных средств – по дебету счета 02 и кредиту счета 84.

Синтетический учет наличия и движения основных средств, принадлежащих предприятию на правах собственности, осуществляется на следующих счетах:

- 01 «Основные средства» (активный);
- 02 «Амортизация основных средств» (пассивный);
- 91 «Прочие доходы и расходы» (активно-пассивный).

Счет 01 «Основные средства» предназначен для получения информации о наличии и движении принадлежащих организации на правах собственности основных средств, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации или сданных в текущую аренду.

Стоимость основных средств, поступивших в качестве вклада в уставный капитал, оформляют бухгалтерскими записями:

- Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»
- Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями»
- Дебет счета 01 «Основные средства»
- Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Основные средства, приобретенные за плату у других организаций и лиц, а также созданные в самой организации, отражают по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Безвозмездные принятые основные средства приходят по дебету счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления». Стоимость безвозмездно полученных основных средств по мере начисления амортизации по ним списывается с субсчета 2 «Безвозмездные поступления» счета 98 в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При выбытии основных средств накопленная амортизация по объекту списывается в уменьшение его первоначальной стоимости. При этом дебетуют счет 02 «Амортизация основных средств» и кредитуют счет 01 «Основные средства».

При выбытии основных средств вследствие продажи, по причине ветхости, морального износа, безвозмездной передачи остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Кроме того, по дебету счета 91 отражают все

расходы, связанные с выбытием основных средств, а по кредиту – все поступления, связанные с выбытием основных средств (выручка от продажи объектов, стоимость материалов, лома, утиля, полученных при ликвидации объектов, и др.). Таким образом, на счете 91 «Прочие доходы и расходы» формируется финансовый результат от выбытия основных средств. Ежемесячно этот финансовый результат списывается со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

Выявленные по инвентаризации неучтенные основные средства подлежат оприходованию по дебету счета 01 «Основные средства» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы» с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц (у бюджетных организаций излишки относят на увеличение финансирования или фондов).

Для учета выбытия основных средств к счету 01 «Основные средства» может открываться субсчет «Выбытие основных средств». В дебет этого субсчета переносят стоимость выбывшего объекта, а в кредит – сумму накопленной амортизации. Остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

6.2 Учет амортизации основных средств

Амортизация объектов основных средств производится одним из следующих способов начисления амортизационных начислений:

- линейный способ;
- нелинейный способ.

При линейном способе годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

Пример. Первоначальная стоимость объекта – 120000 руб. Срок службы определен в 10 лет. Годовая сумма амортизации составит 12000 руб. (120000 руб.: 10 лет), а месячная – 1000 руб.

(12000 руб.: 12 месяцев).

Организация вправе выбирать способ начисления амортизации.

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования).

Объекты основных средств стоимостью не более 40000 руб. за единицу или иного лимита, установленного в учетной политике, а также приобретенные книги, брошюры и другие издания разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере их отпуска в производство или эксплуатацию.

Суммы амортизации организации рассчитывают ежемесячно в размере 1/12 от годовой нормы. Амортизационные отчисления по объекту основных средств начинаются с 1 числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и прекращаются с 1 числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или его списания.

Для учета амортизации основных средств используют пассивный счет 02 «Амортизация основных средств». Этот счет предназначен для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств.

Начисленную сумму по собственным основным средствам производственного назначения отражают по дебету счетов издержек производства и обращения (23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.) и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Сумма амортизации по полностью амортизированным основным средствам не начисляется.

Аналитический учет по счету 02 «Амортизация основных средств» ведут по видам и отдельным инвентарным объектам основных средств.

Накопление и использование амортизационного фонда в бухгалтерском учете не отражается. В составе выручки от продажи продукции (работ, услуг) амортизационные отчисления зачисляют на расчетный счет или другие счета предприятия и

списывают с этих счетов на финансирование капитальных вложений в основные средства.

6.3 Учет доходных вложений в материальные ценности

Доходные вложения в материальные ценности – это инвестиции в приобретение имущества, предназначенного для сдачи в аренду и напрокат. Имущество может передаваться в аренду и напрокат с правом выкупа после окончания срока аренды (договора на прокат) или на условиях возврата собственнику имущества.

Инвестиции в приобретение имущества, предназначенного для сдачи в аренду и напрокат, учитывают на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности». Этот счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении вложений организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование с целью получения дохода.

Материальные ценности, предназначенные для сдачи в аренду и напрокат, принимаются к бухгалтерскому учету на счет 03 с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» по первоначальной стоимости, исходя из фактически произведенных затрат на их приобретение, включая расходы по доставке, монтажу, установке.

Передачу имущества в аренду (при условии учета сданного имущества на балансе организации-собственника) и напрокат отражают записями по счету 03.

По переданному в аренду и напрокат имуществу начисляют амортизацию, отражаемую по дебету счетов учета затрат (20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.) и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств». Начисленная сумма амортизации по указанным объектам учитывается обособленно от суммы амортизации по остальным основным средствам.

При выбытии имущества, сданного в аренду и напрокат (продаже, списании, частичной ликвидации, безвозмездной

передаче и т.п.), оно списывается со счетов 03 и 02 такими же бухгалтерскими записями, как и основные средства.

Для учета выбытия имущества, учитываемого на счете 03, к нему может открываться субсчет «Выбытие материальных ценностей». Дебет этого субсчета переносят первоначальную стоимость выбывающего объекта, а в кредит – сумму накопленной амортизации. Остаточную стоимость объекта списывают со счета 03 на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

6.4 Учет нематериальных активов

В соответствии с ПБУ 14/2000 к нематериальным активам относят имущество, которое одновременно отвечает следующим условиям:

а) не имеет материально-вещественной (физической) структуры;

б) может быть идентифицировано (выделено, отделено) от другого имущества;

в) предназначено для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

г) используется в течение длительного времени (свыше 12 месяцев или в течение обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев);

д) не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

е) способно приносить организации экономическую выгоду;

ж) имеются надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и исключительные права организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы и т.п.).

В соответствии с перечисленными условиями к нематериальным активам относят следующие объекты интеллектуальной собственности:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

- исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;
- имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

В составе нематериальных активов учитываются также деловая репутация организации и организационные расходы.

Оценка нематериальных активов. В учете и отчетности нематериальные активы отражают по первоначальной и остаточной стоимости. Отдельно отражают амортизацию нематериальных активов.

Синтетический учет нематериальных активов осуществляют на счетах 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 2 «НДС по приобретенным нематериальным активам», и счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 04 активный, предназначен для получения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности, а также о расходах организации на НИОКР. Учет нематериальных активов на счете 04 осуществляют в первоначальной оценке. По некоторым видам нематериальных активов со счета 04 списывают на счета затрат начисленную амортизацию по этим активам.

На счете 05 «Амортизация нематериальных активов» отражают начисление и списание (при выбытии) амортизации по тем видам нематериальных активов, по которым погашение их стоимости производится с использованием счета 05.

Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» ведется по отдельным объектам нематериальных активов, а также по видам расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы. При этом ведение аналитического учета должно

обеспечивать возможность получения данных о наличии и движении, нематериальных активов, а также сумм расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам.

6.5 Учет амортизации нематериальных активов

Нематериальные активы используются длительное время, и в течение этого времени их стоимость равномерно (ежемесячно) переносится на производимую продукцию, выполненные работы и оказанные услуги путем начисления по ним амортизации. Величина амортизационных отчислений исчисляется ежемесячно по нормам, установленным самой организацией исходя из первоначальной или остаточной стоимости нематериальных активов и срока их полезного использования (но не свыше срока деятельности организации). Срок полезного действия нематериальных активов определяется самой организацией; при затруднениях в установлении этого срока он принимается за 20 лет. По окончании срока полезного использования нематериальных активов амортизацию по ним не начисляют.

По объектам, по которым погашается их стоимость, амортизация начисляется одним из следующих способов:

- линейный способ – исходя из норм, начисленных организацией на основе срока их полезного использования;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего их срока полезного использования.

По аналогии с основными средствами начисление амортизации по нематериальным активам целесообразно начинать с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода объектов в эксплуатацию, и прекращать с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия из эксплуатации.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражают в бухгалтерском учете двумя способами:

- накоплением начисленных сумм на отдельном счете;
- путем уменьшения первоначальной стоимости объекта.

При первом способе при начислении амортизации по нематериальным активам дебетуют счета издержек производства или обращения (23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» и др.) и кредитуют счет 05 «Амортизация нематериальных активов».

При втором способе первоначальная стоимость списывается на счета издержек производства или обращения непосредственно со счета 04 «Нематериальные активы». Этот способ отражения амортизационных отчислений применяют по организационным расходам и положительной деловой репутации организации. Они амортизируются в течение 20 лет, но не более срока деятельности организации.

После полного списания первоначальной стоимости объектов при втором способе отражения амортизационных отчислений эти объекты отражаются в учете в условной оценке с отнесением суммы оценки на финансовые результаты.

Погашение стоимости отдельных видов нематериальных активов может не производиться. Как правило, это активы, стоимость которых со временем не уменьшается, либо активы, использование которых приносит постоянную и неубывающую прибыль, товарные знаки, ноу-хау и некоторые другие. Амортизация не начисляется также по нематериальным активам некоммерческих организаций.

Вопросы для самоконтроля

1. Что такое активы организации?
2. Какие виды имущества Вы знаете?
3. Что относится к внеоборотным активам организации?
4. Что относится к оборотным активам организации?
5. Опишите учет основных средств предприятия.
6. Что такое амортизация? Чем она отличается от физического и морального износа средств?
7. Опишите учет нематериальных активов.
8. Чем финансовые вложения отличаются от займов?
9. Что такое инвестиции?

ЛЕКЦИЯ 7. УЧЕТ И ОЦЕНКА АКТИВОВ. УЧЕТ ОБОРОТНЫХ АКТИВОВ

7.1 Материально-производственные запасы

В бухгалтерском учете в качестве материально-производственных запасов (МПЗ) принимаются активы:

- используемые при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), предназначенной для продажи (сырье и основные материалы, покупные полуфабрикаты и др.);

- предназначенные для продажи (готовая продукция и товары);

- используемые для управленческих нужд организации (вспомогательные материалы, топливо, запасные части и др.).

Основная часть МПЗ используется в качестве предметов труда и в производственном процессе. Они целиком потребляются в каждом производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции.

Классификация материалов. В зависимости от роли, которую играют разнообразные производственные запасы в процессе производства, их разделяют на следующие группы: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты, отходы (возвратные), топливо, тара и тарные материалы, запасные части, инвентарь и хозяйственные принадлежности.

Сырье и основные материалы – предметы труда, из которых изготавливают продукт и которые образуют материальную (вещественную) основу продукта. Сырьем называют продукцию сельскохозяйственного хозяйства и добывающей промышленности (зерно, хлопок, скот, молоко и др.), а материалами – продукцию обрабатывающей промышленности (мука, ткань, сахар и др.).

Вспомогательные материалы используют для воздействия на сырье и основные материалы, придания продукту определенных потребительских свойств или же для обслуживания и ухода за орудиями труда и облегчения процесса производства (специи в колбасном производстве, смазочные, обтирочные материалы и др.).

Следует иметь в виду, что деление материалов на основные и вспомогательные носит условный характер и нередко зависит лишь от количества материала, использованного на производство различных видов продукции.

Покупные полуфабрикаты – сырье и материалы, прошедшие определенные стадии обработки, но не являющиеся еще готовой продукцией. В изготовлении продукции они выполняют такую же роль, как и основные материалы, т.е. составляют их материальную основу.

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

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

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

Тара и тарные материалы – предметы, используемые для упаковки, транспортировки, хранения различных материалов и продукции (мешки, ящики, коробки). Запасные части используют для ремонта и замены износившихся деталей машин и оборудования.

Инвентарь и хозяйственные принадлежности – это часть МПЗ организации, используемая в качестве средств труда в течение не более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев (инвентарь, инструменты и др.).

Кроме того, материалы классифицируют по техническим свойствам и делят на группы: черные и цветные металлы, прокат, трубы и др.

Указанные классификации производственных запасов используют для построения синтетического и аналитического учета, а также составления статистического отчета об остатках, поступлении и расходе сырья и материалов в производственно-эксплуатационной деятельности.

Для учета МПЗ применяют следующие синтетические счета:

- 10 «Материалы»;
- 11 «Животные на выращивании и откорме»;
- 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;
- 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;
- 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;
- 41 «Товары»;
- 43 «Готовая продукция»;
- забалансовые счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку», 004 «Товары, принятые на комиссию», забалансовый счет «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию». Как уже указывалось, к счету «Материалы» могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Сырье и материалы»;
- 2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;
- 3 «Топливо»;
- 4 «Тара и тарные материалы»;
- 5 «Запасные части»;
- 6 «Прочие материалы»;
- 7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»;
- 8 «Строительные материалы»;
- 9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» и др.;
- 10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;
- 11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

На малых предприятиях все производственные запасы можно учитывать на одном синтетическом счете 10 «Материалы».

Единицей учета материальных ценностей является каждый вид, сорт, марка, размер материалов, т.е. каждый номенклатурный номер.

МПЗ принимаются к бухгалтерскому учету по

фактической себестоимости.

Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

МПЗ, на которые текущая рыночная стоимость в течение года снизилась либо которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

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

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени закупок (метод ФИФО).

Применение одного из этих методов по виду запасов производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

По себестоимости каждой единицы оценивают МПЗ, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни), или запасы, которые не могут быть обычным образом заменены на другие.

При отпуске материалов по себестоимости каждой единицы можно использовать два варианта исчисления себестоимости единицы запаса:

- включая все расходы, связанные с приобретением запаса;
- включая только стоимость запаса по договорной цене.

Применение второго (упрощенного) варианта допускается при невозможности непосредственного отнесения транспортно-заготовительных и других расходов, связанных с приобретением запасов, на себестоимость (например, при централизованной поставке материалов). В этом случае разница между фактической себестоимостью приобретенных запасов и их

стоимостью по договорным ценам распределяется пропорционально стоимости отпущенных материалов по договорным ценам.

Средняя себестоимость определяется по каждому виду (группе) запасов как частное от деления общей себестоимости вида (группы) запасов на их количество, соответственно складывающихся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в течение месяца.

Первый и второй способы оценки материальных ресурсов являются традиционными для отечественной учетной практики. В течение отчетного месяца материальные ресурсы списывают на производство (как правило, по учетным ценам), а в конце месяца списывают соответствующую долю отклонений фактической себестоимости материальных ресурсов от стоимости их по учетным ценам.

При методе ФИФО применяют правило: первая партия на приход – первая в расход. Это означает, что независимо от того, какая партия материалов отпущена в производство, сначала списывают материалы по цене (себестоимости) первой закупленной партии, затем по цене второй партии и т.д. в порядке очередности, пока не будет получен общий расход материалов за месяц.

Сырье и материалы поступают от поставщиков, подотчетных лиц, закупивших материалы в порядке наличного расчета, от списания пришедших в негодность основных средств и собственного производства.

Материальные ценности приходят в соответствующих единицах измерения (весовых, объемных, линейных, числовых). Если материалы поступают в одной единице, а расходуются в другой, то они учитываются одновременно в двух единицах измерения.

Учет движения и остатков материалов осуществляют в карточках учета материалов. На каждый номенклатурный номер открывают отдельную карточку, поэтому учет называют сортовым учетом и осуществляют его только в натуральном выражении.

Материалы списывают с кредита материальных счетов в дебет соответствующих счетов издержек производства и на

другие счета в течение месяца по учетным ценам. При этом составляют следующую бухгалтерскую проводку:

Дебет счета 20 «Основное производство» (материалы отпущены основному производству);

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства» (материалы отпущены вспомогательным производствам);

Дебет других счетов в зависимости от направления расходов материалов (25, 26 и др.);

Кредит счета 10 «Материалы» или других счетов по учету материалов.

Проданные материалы списывают с кредита счета 10 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету счета 91 отражают также расходы, связанные с продажей материалов, и сумму НДС по проданным материалам.

МПЗ отражаются в бухгалтерской отчетности в соответствии с их классификацией (распределением по группам) исходя из способа использования в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, либо для управленческих нужд организации.

На конец отчетного года запасы отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой исходя из используемых способов оценки запасов.

МПЗ, морально устаревшие, полностью или частично потерявшие свое первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

МПЗ, принадлежащие организации, но находящиеся в пути либо переданные под залог покупателю, учитываются в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости.

В бухгалтерской отчетности по МПЗ подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- о способах оценки запасов по их группам (видам);
- о последствиях изменений способов оценки запасов;
- о стоимости запасов, переданных под залог;
- о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

7.2 Учет готовой продукции и товаров

Готовая продукция – это изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, принятые на склад или заказчиком.

В Методических указаниях по учету МПЗ (30) готовая продукция определена как часть МПЗ, предназначенных для продажи, технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством.

Работы и услуги – это стоимость различных работ (проектных, по ремонту техники и т.п.) и услуг (консультационных, транспортных и т.п.) выполненных и оказанных сторонним организациям и лицам, а также работникам организации на условиях оплаты.

Готовая продукция, как правило, должна быть сдана на склад в отчет материально ответственному лицу. Крупногабаритные изделия и продукция, которая не может быть сдана на склад по техническим причинам, принимаются представителем заказчика на месте их изготовления, комплектации и сборки.

В качестве учетных цен на готовую продукцию могут применяться: фактическая производственная себестоимость (полная и неполная); нормативная себестоимость (полная и неполная); договорные цены; другие виды цен.

Фактическая производственная себестоимость применяется в основном при единичном и мелкосерийном производстве, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.

Нормативную себестоимость в качестве учетных цен целесообразно использовать в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции. Пре. имуществами данных учетных цен являются удобство при осуществлении оперативного учета движения готовой продукции, стабильность учетных цен и единство оценки в планировании и учете.

Учет наличия и движения готовой продукции

осуществляют на активном счете 43 «Готовая продукция». Этот счет используется организациями отраслей материального производства. Готовые изделия, приобретенные для комплектации или в качестве товаров для продажи, учитывают на счете 41 «Товары». Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону также не отражают на счете 43 «Готовая продукция». Фактические затраты по ним списывают со счетов затрат на производство в дебет счета 90 «Продажи». Продукция, не подлежащая сдаче на месте и не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства и на счете 43 «Готовая продукция» не учитывается.

Синтетический учет готовой продукции может осуществляться в двух вариантах: без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и с использованием счета 40.

При первом варианте, являющемся традиционным для нашей учетной практики, готовую продукцию учитывают на синтетическом счете 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости. Однако аналитический учет отдельных видов готовой продукции осуществляют, как правило, по учетным ценам (нормативной себестоимости, договорным ценам и др.) с выделением отклонений фактической себестоимости готовой продукции от стоимости по учетным ценам отдельных изделий и учитываемых на отдельном аналитическом счете.

Оприходование готовой продукции по учетным ценам оформляют бухгалтерской записью по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство».

По окончании месяца исчисляют фактическую себестоимость оприходованной готовой продукции, определяют отклонение фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам и записывают это отклонение с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» способом дополнительной бухгалтерской проводки или способом «красное сторно».

Если готовая продукция полностью используется в самой организации, то ее можно приходовать по дебету счета 10

«Материалы» и других аналогичных счетов с кредита счета 20 «Основное производство».

При использовании для учета затрат на производство продукции счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» синтетический учет готовой продукции осуществляют на счете 43 по нормативной или плановой себестоимости.

По дебету счета 40 отражают фактическую себестоимость продукции (работ, услуг), по кредиту – нормативную или плановую себестоимость.

Фактическую производственную себестоимость продукции (работ, Услуг) списывают с кредита счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в дебет счета 40.

Нормативную или плановую себестоимость продукции (работ, услуг) списывают с кредита счета 40 в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи» и других счетов (10, 11, 21, 28, 41 и др.).

Сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов по счету 40 на 1-е число месяца определяют отклонение фактической себестоимости продукции от нормативной или плановой и списывают с кредита счета 40 в дебет счета 90 «Продажи». При этом превышение фактической себестоимости продукции над нормативной или плановой списывают дополнительной проводкой, а экономию – способом «красное сторно». Счет 40 закрывают ежемесячно, и сальдо на отчетную дату он не имеет.

При использовании счета 40 отпадает необходимость в составлении отдельных расчетов отклонений фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам по готовой, отгруженной и проданной продукции, поскольку выявленное отклонение по готовой продукции сразу списывают на счет 90 «Продажи».

В бухгалтерском балансе готовую продукцию отражают по:

- фактической производственной себестоимости (если не используется счет 40);
- нормативной или плановой себестоимости (если

используется счет 40);

- неполной (сокращенной) фактической производственной себестоимости (по прямым статьям расходов), когда косвенные расходы списываются со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи»;

- неполной нормативной или плановой себестоимости (при использовании счета 40 и списании общехозяйственных расходов со счета 26 на счет 90).

Товары являются частью МПЗ, приобретенных или полученных от других юридических и физических лиц и предназначенных для продажи.

Порядок оценки товаров определен ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», в соответствии с которым товары принимаются на учет по фактической себестоимости.

Фактической себестоимостью товаров, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение (с учетом суммовых разниц), за исключением НДС и иных возмещаемых налогов; полученных по договору дарения или безвозмездно – их рыночная стоимость; полученных по "договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, – стоимость активов переданных или подлежащих передаче организацией.

Организации, осуществляющие торговую деятельность, могут включать затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, в состав расходов на продажу.

Счет 42 «Торговая наценка» предназначен для обобщения информации о торговых наценках (скидках, накидках) на товары в организациях розничной торговли, ведущих учет по продажным ценам. На этом счете учитываются также скидки, предоставляемые поставщиками организациям розничной торговли на возможные потери товаров, а также на возмещение дополнительных транспортных расходов.

В соответствии с п. 2 и 24 ПБУ 5/01 на конец отчетного периода товары отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой исходя из используемых способов оценки товаров при их выбытии (по себестоимости единицы,

средней себестоимости, способу ФИФО, способу ЛИФО). Исключением из этого правила являются товары, учитываемые по продажной стоимости.

Товары, морально устаревшие, полностью или частично потерявшие свое первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей (п. 25 ПБУ 5/01).

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- о способах оценки товаров;
- о последствиях изменения способов оценки товаров;
- о стоимости товаров, переданных в залог;
- о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных запасов.

Вопросы для самоконтроля

1. Расскажите о видах материально-производственных запасов.
2. Что такое готовая продукция? Чем она отличается от товаров?
3. Что такое незавершенное производство?
4. Чем хозяйственный инвентарь отличается от основных средств?
5. Что относится к средствам в расчетах?

ЛЕКЦИЯ 8. УЧЕТ И ОЦЕНКА КАПИТАЛА И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

8.1 Учет собственного капитала

Собственный капитал состоит из уставного капитала, добавочного капитала, резервного капитала, фондов специального назначения и нераспределенной прибыли.

В настоящее время для характеристики той части собственного капитала, размер которой указывается в учредительных документах, используют понятия «уставный капитал», «складочный капитал», «уставный фонд», «паевой фонд».

Уставный капитал представляет собой совокупность в денежном выражении вкладов (долей, акций по номинальной стоимости) учредителей (участников) в имущество организации при ее создании для обеспечения деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

Складочный капитал – это совокупность вкладов участников полного товарищества или товарищества на вере, внесенных в товарищество для осуществления его хозяйственной деятельности.

Государственные и муниципальные унитарные организации вместо уставного и складочного капитала формируют в установленном порядке уставным фонд – совокупность выделенных организации государством или муниципальными органами основных и оборотных средств.

Паевой фонд – это совокупность паевых взносов членов производственного кооператива для совместного ведения предпринимательской деятельности, а также стоимость имущества, приобретенного и созданного в процессе деятельности.

Учет уставного и складочного капитала, уставного и паевого фондов осуществляется на пассивном счете 80 «Уставный капитал». Сальдо этого счета должно соответствовать размеру уставного капитала (фонда), зафиксированного в учредительных документах организации.

После государственной регистрации организации,

созданной на средства учредителей, уставный капитал в сумме, предусмотренной учредительными документами, отражается по кредиту счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями». Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по кредиту счета 75 в дебет счетов:

- 08 «Вложения во внеоборотные активы» – на стоимость внесенных в счет вкладов зданий, сооружений, машин и оборудования и другого имущества, относящегося к основным средствам;

- 08 «Вложения во внеоборотные активы» – на стоимость внесенных в счет вкладов нематериальных активов, т.е. прав, возникающих из авторских и иных договоров на произведения науки, на программы для ЭВМ, базы данных, из патентов на изобретения и др. Поступившие основные средства и нематериальные активы списывают со счета 08 на счета 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы»;

- производственных запасов (счета 10, 11 и др.) – на стоимость внесенных в счет вкладов сырья, материалов и других материальных ценностей, относящихся к оборотным средствам;

- денежных средств (счета 50, 51, 52 и др.) – на сумму денежных средств в отечественной и иностранной валюте, внесенных участниками;

- других счетов – на стоимость внесенного в счет вкладов иного имущества.

Материальные ценности и нематериальные активы, вносимые в счет вкладов в уставный капитал, оценивают по согласованной между учредителями стоимости, ориентированной на реальные рыночные цены. Ценные бумаги и другие финансовые активы также оценивают по согласованной стоимости.

Увеличение или уменьшение уставного капитала организации может быть осуществлено только по решению учредителей после внесения соответствующих изменений в устав организации и другие учредительные документы.

При увеличении уставного капитала кредитуют счет 80 «Уставный капитал» и дебетуют счета учета источников увеличения уставного капитала:

- 83 «Добавочный капитал» – на сумму добавочного капитала, направляемого на увеличение уставного капитала;

- 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – на сумму нераспределенной прибыли, направляемой на увеличение уставного капитала;

- 75 «Расчеты с учредителями» – на сумму выпуска дополнительных акций;

- другие счета источников увеличения уставного капитала.

При уменьшении уставного капитала дебетуют счет 80 «Уставный капитал» и кредитуют счета тех объектов учета, на которые списывается соответствующая часть уставного капитала:

- 75 «Расчеты с учредителями» – на сумму вкладов, возвращенных учредителям;

- 81 «Собственные акции (доли)» – на номинальную стоимость аннулированных акций;

84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов;

- другие счета.

Аналитический учет по счету 80 должен обеспечить информацию по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

Акционерные общества могут выкупать акции у акционеров с целью их последующей перепродажи, аннулирования или распределения среди своих работников. Выкупленные у акционеров акции учитывают на счете 81 «Собственные акции (доли)». Стоимость выкупленных акций отражают по дебету счета 81 и кредиту счетов учета денежных средств.

Помимо уставного капитала в состав собственного капитала включаются резервный и добавочный капитал, нераспределенная прибыль и целевое финансирование.

Резервный капитал создают в обязательном порядке акционерные общества и совместные организации в соответствии с действующим законодательством. По своему усмотрению его могут создавать и другие организации.

Средства резервного капитала акционерного общества

предназначены для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Резервный капитал не может быть использован для других целей.

Размер резервного капитала определяется уставом организации. В акционерных обществах он не может быть менее 15%, а на совместных предприятиях – 25% от уставного капитала.

Отчисления в резервный капитал акционерных обществ и совместных предприятий в пределах указанных ограничений (соответственно 15 и 25% уставного капитала) производятся за счет уменьшения налогооблагаемой прибыли. При этом сумма отчислений в резервный капитал и другие аналогичные по назначению фонды не должна превышать 50% налогооблагаемой прибыли организации.

Резервный капитал остальных организаций создается за счет прибыли, оставшейся в распоряжении организации.

Для получения информации о наличии и движении резервного капитала используют пассивный счет 82 «Резервный капитал».

Отчисления в резервный капитал отражаются по кредиту счета 82 «Резервный капитал» и дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Использование резервного капитала отражается по дебету счета 82 «Резервный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». При этом суммы, направляемые на покрытие убытка за отчетный год, списываются непосредственно в дебет счета 82 с кредита 84.

Суммы резервного капитала, направляемые на погашение облигации, оформляют двумя бухгалтерскими записями:

Дебет счета 82 «Резервный капитал»

Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Дебет счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Кредит счета 51 «Расчетные счета»

Организации, создающие резервный капитал по своему усмотрению, могут его использовать на различные цели, в том

числе на:

- покрытие убытков от хозяйственной деятельности (кредитуют счет 84);
- выплату доходов по облигациям и дивидендов по акциям в случае отсутствия прибыли (кредитуют счета 70 и 75);
- увеличение уставного капитала (кредитуют счет 80);
- покрытие различных непредвиденных расходов (кредитуют счета расходов).

Добавочный капитал в отличие от уставного капитала не разделяется на доли, внесенные конкретными участниками, – он показывает общую собственность всех участников.

Добавочный капитал складывается из:

- эмиссионного дохода, возникающего при реализации акций по цене, которая превышает их номинальную стоимость, и дополнительной эмиссии акций;
- прироста стоимости имущества по переоценке;
- курсовых разниц, образовавшихся при внесении учредителями вкладов в уставный капитал организации.

Добавочный капитал учитывается на пассивном счете 83 «Добавочный капитал». К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»;
- 2 «Эмиссионный доход»;
- 3 «Курсовые разницы» и др.

При переоценке имущества его стоимость может увеличиваться или уменьшаться. Увеличение стоимости основных средств при переоценке внеоборотных активов отражается по дебету счетов 01 «Основные средства» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал». Уменьшение стоимости основных средств при переоценке, осуществляемой за счет добавочного капитала, отражается по дебету счета 83 и кредиту счетов по учету имущества (01).

Полученный организацией эмиссионный доход отражается по дебету счетов учета имущества (счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др.) и кредиту счета 83.

Средства добавочного капитала могут быть направлены на:

- увеличение уставного капитала (дебетуют счет 83 и кредитуют счет 80 «Уставный капитал»);

- погашение снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам их переоценки (дебетуют счет 83, кредитуют счета учета внеоборотных активов);

- распределение между учредителями организации (дебет счета 83, кредит счета 75 «Расчеты с учредителями») и т.п. Аналитический учет по счету 83 организуется таким образом, чтобы обеспечить получение информации по источникам образования и направлениям использования средств.

Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации используют активно-пассивный счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Сумму чистой прибыли отчетного года списывают заключительными оборотами декабря в кредит счета 84 со счета 99 «Прибыли и убытки» (счет 99 дебетуется).

Прибыль распределяется на основании решения общего собрания акционеров в акционерном обществе, собрания участников в обществе с ограниченной ответственностью или другого компетентного органа. Чистая прибыль может быть направлена на выплату дивидендов, создание и пополнение резервного капитала, покрытие убытков прошлых лет.

На суммы начисленных доходов учредителям дебетуют счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредитуют счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (работникам организации) и 75 «Расчеты с учредителями» (сторонним участникам).

Отчисления в резервный капитал отражают по дебету счета 84 и кредиту счета 82 «Резервный капитал».

Направление чистой прибыли на покрытие убытка предыдущего года отражают по дебету и кредиту счета 84.

Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» с кредита счета 99 «Прибыли и убытки».

Убытки отчетного года списывают с кредита счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» года в

дебет счетов:

- 82 «Резервный капитал» – при списании за счет средств резервного капитала;

- 75 «Расчеты с учредителями» – при погашении убытка за счет целевых взносов учредителей организаций;

- 80 «Уставный капитал» – при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации и других счетов.

Следует отметить, что новым Планом счетов не предусмотрено открытие к счету 84 субсчетов для учета фондов накопления, социальной сферы и фондов потребления.

Остатки фондов накопления и потребления следует присоединить к нераспределенной прибыли.

Остатки фонда социальной сферы целесообразно присоединить:

- в части, образованной из прибыли после уплаты налога на прибыль, – к нераспределенной прибыли (счет 84);

- в части дооценки объектов социальной сферы – к счету 83 «Добавочный капитал»;

- в части безвозмездно полученных объектов – к счету 98 «Доходы будущих периодов»;

- в части объектов и средств, полученных в ходе приватизации, – к счету 83 «Добавочный капитал».

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» должен обеспечить формирование информации по направлениям использования средств. При этом средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации или иных аналогичных мероприятий по созданию и приобретению нового имущества и еще не использованные, в аналитическом учете могут разделяться.

К целевому финансированию относят средства, получаемые организацией на строго определенные цели: научно-исследовательские работы, подготовку кадров, содержание детских учреждений и др.

Источниками целевого финансирования являются ассигнования из государственного, регионального или местного

бюджетов; взносы родителей; средства, поступающие от других организаций; средства фондов специального назначения и др.

Средства целевого финансирования расходуются в соответствии с утвержденными сметами. Использование указанных средств не по назначению запрещается.

Для учета средств целевого назначения применяют пассивный счет 86 «Целевое финансирование». Поступление средств отражают по кредиту данного счета, а расходование – по дебету. Аналитический учет по счету 86 ведут по назначению целевых средств и в разрезе источников поступления.

Поступающие бюджетные средства в учете разделяют на две категории: направляемые на финансирование капитальных вложений; используемые для оплаты текущих расходов.

Фактическое поступление бюджетных средств отражают по дебету счетов учета денежных средств (51, 55 и др.), счетов учета имущества (08, 10 и др.) с кредита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Бюджетные кредиты, предоставленные организации, отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке, принятом для учета заемных средств.

Данные о составляющих капитала на начало и конец отчетного периода приведены в разделе III бухгалтерского баланса «Капитал и резервы».

Сведения о различных показателях прибыли (убытки) от продаж, прибыли (убытки) до налогообложения, прибыли или убытка от обычной деятельности, чистой или нераспределенной прибыли (убытка) отчетного года) содержатся в Отчете о прибылях и убытках (ф. № 2).

Детальные данные о капитале приведены в Отчете об изменении капитала (ф. № 3). В разделе I отчета – «Капитал» – содержатся сведения об остатках на начало и конец отчетного года, поступлении и расходе (использовании), об уставном, добавочном и резервном капиталах, нераспределенной прибыли прошлых лет, фондах социальной сферы и целевых финансировании и поступлениях.

В разделе IV «Изменения капитала» (ф. № 3) указываются величина капитала на начало отчетного и предыдущего года, общая величина увеличения капитала с указанием источников

увеличения (за счет дополнительного выпуска акций, переоценки активов, прироста стоимости имущества, реорганизации, прочих доходов), общая величина уменьшения капитала с указанием причин уменьшения (за счет уменьшения номинала акции, их количества, реорганизации, прочих расходов).

8.2 Учет обязательств

Кредит в широком смысле – это система экономических отношений, возникающая при передаче имущества в денежной или натуральной форме от одних организаций или лиц другим на условиях последующего возврата денежных средств или оплаты стоимости переданного имущества и, как правило, с уплатой процентов за временное пользование переданным имуществом.

Различают банковский кредит и коммерческий кредит (займы). Банковский кредит – это выданные банком организациям и физическим лицам денежные средства на определенный срок и определенные цели, на возвратной основе и обычно с уплатой процентов. Банк имеет специальное разрешение (лицензию) на проведение банковских операций.

Коммерческий кредит предоставляется одними организациями в виде денежных средств, другим – в виде отсрочки уплаты денежных средств за проданные товары. Предметом договора займа помимо денег могут быть вещи.

В отличие от банков коммерческие организации не могут предоставлять заем из чужих денежных средств, временно находящихся у заимодавца. Кроме того, организации, не располагающие банковской лицензией, не могут заниматься кредитной деятельностью систематически. Критерии систематичности законодательством не оговорены, и решение этого вопроса зависит от контролирующего органа или арбитражного суда.

Порядок выдачи и погашения кредитов определяется законодательством и составляемыми на его основе кредитными договорами. В договорах указывают объекты кредитования, условия и порядок предоставления кредита, сроки его

погашения, процентные ставки порядок их уплаты, права и ответственность сторон, формы взаимного обеспечения обязательств, перечень и периодичность предоставления соответствующих документов и т.п.

Для учета операции по получению и погашению кредитов и займов используют пассивные счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Полученные ссуды и займы отражают по кредиту счетов в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и расчетов, а погашенные ссуды и займы – по дебету счетов в корреспонденции со счетами денежных средств.

В зависимости от целевого назначения и сроков предоставления различают краткосрочный и долгосрочный кредиты.

Краткосрочный кредит выдается на нужды текущей деятельности организации (необходимые для выполнения плана) и предоставляется, как правило, на срок до одного года.

Долгосрочный кредит используется на цели производственного и социального развития организации (для строительства и приобретения основных фондов, расширения и совершенствования производства и др.) и выдается на срок свыше одного года.

Для получения кредита организация направляет банку заявление с приложением копий учредительных документов, расчетов, бухгалтерских и статистических отчетов и других данных, подтверждающих обеспеченность кредита и реальность его возврата.

Банки и другие кредитные учреждения определяют процентные ставки за кредит для организаций дифференцированно – в зависимости от срока пользования ссудой, а также с учетом складывающегося спроса и предложения на кредитные ресурсы.

Конкретные процентные ставки за пользование кредитами, порядок уплаты процентов и другие условия кредитования предусматриваются в кредитном договоре.

На договорной основе между банком и организациями по остаткам на расчетных, текущих и других счетах (кроме

бюджетных и депозитных) организациям могут выплачиваться проценты за хранение денежных средств в банке.

Для учета операций по получению и погашению кредитов используют пассивные счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Полученные ссуды отражают по кредиту этих счетов в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и расчетов, а погашение ссуд – по дебету счетов в корреспонденции по счетам денежных средств.

Начисленные проценты по полученным кредитам являются для заемщика в соответствии с ПБУ 15/01 (20) и ПБУ 10/99 (15) его операционными расходами и отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счетов 66 и 67.

Из этого общего правила имеются два исключения. При использовании заемных средств для предварительной оплаты, выдачи авансов и задатков, связанных с приобретением МПЗ, предстоящим выполнением работ и оказанием услуг, начисленные заемщиком проценты за использование заемных средств относятся на увеличение дебиторской задолженности и отражаются по дебету счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счетов 66 и 67.

При поступлении МПЗ, выполнении работ и оказании услуг их стоимость увеличивается на сумму начисленной дебиторской задолженности (дебетуют счета 10,15 и др. и кредитуют счета 60 и 76).

Последующие начисления процентов за полученные кредиты под указанные объекты учитываются в общем порядке, т.е. включаются в состав операционных расходов.

Вторым исключением из общих правил является порядок начисления процентов по кредитам, полученным для финансирования инвестиционных активов (основных средств, имущественных комплексов и других аналогичных активов).

Начисленные проценты по кредитам, полученным под инвестиционные активы, включаются в их первоначальную стоимость и отражаются по дебету счетов 07 «Оборудование к установке» и 08 «Вложения во внеоборотные активы».

После принятия к учету основных средств, имущественного комплекса и других аналогичных объектов к учету, а также в случае, если эти объекты используются при серийном выпуске продукции, выполнении работ и оказании услуг, начисляемые проценты за полученные кредиты включаются в состав операционных расходов (дебетуют счет 91 и кредитуют счета 66 и 67).

При прекращении строительства на длительный период (свыше трех месяцев) начисляемые в этот период проценты включаются в состав операционных расходов. После возобновления строительных работ начисленные проценты вновь включают в первоначальную стоимость объекта, вплоть до их принятия к учету или их использования.

Начисленные организации проценты за хранение средств в банках отражают по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 91.

Учет дополнительных затрат, связанных с получением кредит (расходы по исследованию рынка кредитных услуг, оплате нотариальных услуг, услуг связи и др.), осуществляют по дебету счета 91 в качестве операционных расходов с кредита счетов учета денежных средств или расчетов. Если указанные дополнительные затраты составляют значительную величину, то заемщик может учитывать их на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и затем равномерно списывать с кредита этого счета в дебет счета 91.

Организации могут получать краткосрочные и долгосрочные займы путем выпуска и продажи акций трудового коллектива, акций и облигаций предприятия, а также под векселя и другие обязательства.

Учет займов осуществляют на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». На первом счете отражают займы, полученные на срок до одного года, на втором – на срок более одного года.

Поступление средств от продажи акций трудового коллектива, акций и облигаций организаций, а также по другим обязательствам отражают по дебету денежных средств или счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счетов 66

«Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Если ценные бумаги проданы организацией по цене, превышающей их номинальную стоимость, то разницу между ценой продажи и номинальной стоимостью отражают по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов», а затем равномерно на протяжении всего срока займа списывают с дебета счета 98 в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Причитающиеся проценты по полученным займам отражают по кредиту счета 66 или 67 и дебету счетов учета источников выплат таким же образом, как и по кредитам банков:

- в общем порядке – по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы»;

- при использовании займов для предварительной оплаты, выдачи авансов и задатков, связанных с приобретением материально-производственных запасов, предстоящим выполнением работ и оказанием услуг – на увеличение дебиторской задолженности (счета 60, 76), которая списывается на счета 10, 15 и др.;

- при использовании займов на финансирование инвестиционных активов – на счета 07 и 08 (до принятия на учет соответствующих объектов или начала их использования).

Дополнительные затраты, связанные с получением займов, возникающие курсовые и суммовые разницы отражаются по займам таким же образом, как и по кредитам.

Расходы, связанные с выпуском и распространением ценных бумаг, учитывают по дебету счета 91 с кредита соответствующих расчетных, денежных и материальных счетов.

При погашении и возврате ценных бумаг они списываются в дебет счета 66 или 67 с кредита денежных счетов.

Поступившие денежные средства или иное имущество по договору займа денежных средств или вещей отражают по дебету счетов учета денежных средств или соответствующего имущества (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы» и др.) с кредита счетов 66 и 67. Возврат денежных средств или иного имущества оформляют по дебету счетов 66 и 67 с кредита

счетов 50, 51, 52, 07, 10 и др.

Полученные заимодавцем проценты являются его операционным доходом и подлежат обложению налогами на прибыль и НДС. Начисленный НДС по процентам отражают по дебету счета 91 и кредиту счета 68.

Вопросы для самоконтроля

1. Какие виды капитала существуют?
2. Опишите виды собственного капитала.
3. Опишите виды заемного капитала.
4. Что такое обязательства организации?
5. Чему равен минимальный размер уставного капитала общества с ограниченной ответственностью?
6. Какие направления распределения нераспределенной прибыли Вам известны?
7. В чем отличия целевого финансирования от целевых кредитов?
8. Как образуется добавочный капитал?
9. Какова норма обязательных отчислений в резервный капитал?
10. Что такое обязательства по распределению?

ЛЕКЦИЯ 9 УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РАСЧЕТОВ

9.1 Учет кассовых операций

Денежные расчеты осуществляются организацией либо наличными деньгами, либо в виде безналичных платежей.

Денежные средства организаций находятся в кассе в виде наличных денег и денежных документов на счетах в банках, в выставленных аккредитивах и на открытых особых счетах, чековых книжках и т.д.

Порядок хранения и расходования денежных средств в кассе установлен Инструкцией ЦБ РФ «Порядок ведения кассовых операций в РФ» от 04.10.93 г. № 18.

В соответствии с этим документом организации независимо от организационно-правовых форм и сферы деятельности обязаны хранить свободные денежные средства в учреждениях банков.

Организации производят расчеты по своим обязательствам с другими организациями, как правило, в безналичном порядке через банки или применяют другие формы безналичных расчетов, устанавливаемые ЦБ РФ в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Для осуществления расчетов наличными деньгами каждая организация должна иметь кассу и вести кассовую книгу по установленной форме.

Прием наличных денег организациями при осуществлении расчетов с населением производится с обязательным применением контрольно-кассовых машин.

Ведение кассовых операций возложено на кассира, который несет полную материальную ответственность за сохранность принятых ценностей. В кассе можно хранить небольшие денежные суммы в пределах усыновленного банком лимита для оплаты мелких хозяйственных расходов, выдачи авансов на командировки и других небольших платежей. Превышение установленных лимитов в кассе допускается лишь в течение трех рабочих дней в период выплаты заработной платы работникам организации, пособий по временной нетрудоспособности, стипендий, пенсий и премий (в районах

Крайнего Севера – 5 дней).

Для учета кассовых операций применяются следующие типовые межведомственные формы первичных документов и учетных регистров: приходный кассовый ордер (ф. № КО-1), расходный кассовый ордер (ф. КО-2), Журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров (Ф- КО-3), Кассовая книга, Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств (ф. КО-5). Эти формы утверждены Постановлением Госкомстата России от 18.08.98 г. № 88 по согласованию с Минфином РФ и введены в действие с 01.01.99 г.

Поступление денег в кассу и выдачу из кассы оформляют приходными и расходными кассовыми ордерами. Суммы операций записывают в ордерах не только цифрами, но и прописью. Приходные ордера подписывает главный бухгалтер или лицо, им уполномоченное, а расходные – руководитель организации и главный бухгалтер или лица, ими уполномоченные.

Приходные кассовые ордера и квитанции к ним, расходные кассовые ордера и заменяющие их документы должны быть заполнены четко и ясно чернилами и шариковыми ручками или выписаны на пишущей (вычислительной) машинке. Подчистки, помарки и исправления, хотя бы и оговоренные, в этих документах не допускаются. Прием и выдача денег по кассовым ордерам могут производиться только в день их составления.

Заработную плату, пенсии, пособия по временной нетрудоспособности, премии, стипендии выдают из кассы не по кассовым ордерам, а по платежным или расчетно-платежным ведомостям, подписанным руководителем организации и главным бухгалтером. При получении денег рабочие и служащие расписываются в платежной ведомости. Если деньги выдаются по доверенности, то в тексте расходного ордера после фамилии, имени и отчества получателя денег указываются фамилия, имя и отчество лица, которому доверено получение денег. Когда деньги выдают по ведомости, перед распиской в получении денег кассир указывает: «По доверенности». Доверенность остается у кассира и прикрепляется к расходному кассовому ордеру или платежной ведомости.

Приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы до передачи в кассу регистрируются бухгалтерией в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов. Расходные кассовые ордера, оформленные на платежных (расчетно-платежных) ведомостях на оплату труда и другие приравненные к ней платежи, регистрируются после их выдачи.

Регистрация приходных и расходных кассовых документов может осуществляться с применением средств вычислительной техники. При этом в машинограмме «Вкладной лист журнала регистрации приходных и расходных кассовых ордеров», составляемой за соответствующий день, обеспечивается также формирование данных для учета движения денежных средств по целевому назначению.

Все операции по поступлению и расходованию денежных средств кассир записывает в кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью. Количество листов в ней должно быть заверено подписями руководителей организации и главного бухгалтера. В конце рабочего дня кассир подсчитывает в кассовой книге итоги операций за день и выводит остаток денег в кассе на следующий день. Записи в кассовой книге ведут шариковой ручкой или чернилами через копировальную бумагу на двух листах. Один лист книги отрывной, его сдают в конце дня со всеми приходными и расходными документами в качестве отчета по кассовым операциям под расписку в кассовой книге. Подчистки и не оговоренные исправления в кассовой книге запрещаются. Сделанные исправления заверяются подписями кассира и главного бухгалтера.

При обеспечении полной сохранности документов кассовую книгу можно вести автоматизированным способом.

Контроль за правильным ведением кассовой книги возлагается на главного бухгалтера организации.

Руководители организации обязаны оборудовать кассу и обеспечить сохранность денег в помещении кассы, а также при доставке их из учреждения банка и сдаче в банк. В тех случаях, когда по вине руководителей организации не были созданы необходимые условия, обеспечивающие сохранность денежных

средств при их хранении и транспортировке, они несут ответственность в установленном законодательством порядке.

Помещение кассы должно быть изолировано, а двери в кассу во время совершения операции – заперты с внутренней стороны. Доступ в помещение кассы лицам, не имеющим отношения к ее работе, воспрещается.

Хранение в кассе наличных денег и других ценностей, не принадлежащих данной организации, запрещается.

В малых организациях, не имеющих в штате кассира, обязанности последнего может исполнять главный бухгалтер или другой работник по письменному распоряжению руководителя организации при условии заключения с ним договора о материальной ответственности.

В сроки, установленные руководителем организации, а также при смене кассиров производится внезапная ревизия денежных средств и других ценностей, находящихся в кассе. Остаток денежной наличности в кассе сверяют с данными учета по кассовой книге. Для осуществления ревизии кассы приказом руководителя организации назначается комиссия, которая составляет акт. При обнаружении ревизией недостачи или излишка ценностей в кассе в акте указывают их сумму и обстоятельства возникновения.

Денежные средства, хранящиеся в кассе, учитывают на активном синтетическом счете 50 «Касса». В дебет его записывают поступление денежных средств в кассу, а в кредит – выбытие денежных средств из кассы.

На субсчете 1 «Касса организации» учитывают денежные средства в кассе. Если организация проводит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 «Касса» открывают субсчета для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты.

На субсчете 2 «Операционная касса» учитывают наличие и движение денежных средств в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, в билетных и багажных кассах портов, вокзалов и т.п. Этот субсчет открывается организациями при необходимости.

На субсчете 3 «Денежные документы» учитывают

находящиеся в кассе организации почтовые и вексельные марки, оплаченные авиабилеты, марки государственной пошлины и другие денежные документы.

Находящиеся в кассе организации почтовые и вексельные марки оплаченные авиабилеты, марки государственной пошлины и другие денежные документы учитывают на субсчете 3 «Денежные документы» счета 50 «Касса» в сумме фактических затрат на их приобретение.

Учет поступления и выбытия денежных документов оформляют приходными и расходными кассовыми ордерами. Данные кассовых ордеров кассир записывает в книгу движения денежных документов, являющуюся регистром аналитического учета денежных документов. Аналитический учет денежных документов ведут по их видам. Один-два раза в месяц кассир составляет в кассовой книге отчет по поступившим и выбывшим документам.

Синтетический учет денежных документов осуществляется в журнале-ордере № 3. По окончании отчетного периода остатки по журналу-ордеру сверяют с данными книги движения денежных документов.

9.2 Учет операций по расчетным счетам

Каждая организация вправе открывать в любом банке расчетные и другие счета для хранения свободных денежных средств и осуществления всех видов расчетных, кредитных и кассовых операций.

Организациям, имеющим отдельные нехозрасчетные подразделения (магазины, склады, филиалы и др.) вне своего местонахождения, по ходатайству владельца основного счета могут быть открыты расчетные субсчета для зачисления выручки и производства расчетов по месту нахождения нехозрасчетных подразделений.

Текущие счета открывают организациям, не обладающим признаками, дающими возможность открыть расчетный счет: производственным (структурным) единицам производственных и научно-производственных объединений; другим хозрасчетным подразделениям организаций, расположенным

вне их местонахождения; кооперативам по месту нахождения их филиалов и др.

Порядок открытия расчетного счета. Для открытия расчетного счета организация должна представить в учреждение выбранного ею банка следующие документы:

- заявление на открытие счета установленного образца;
- нотариально заверенные копии устава организации, учредительного договора и регистрационного свидетельства;
- справку налогового органа о регистрации организации в качестве налогоплательщика;
- копии документов о регистрации в качестве плательщиков в Пенсионный фонд Российской Федерации и Фонд обязательного медицинского страхования;
- карточку с образцами подписей руководителя, заместителя руководителя и главного бухгалтера с оттиском печати организации по установленной форме, заверенную нотариально.

В случае отсутствия в организации должности главного бухгалтера на карточке ставится подпись только руководителя организации.

В государственных организациях подписи руководителя и главного бухгалтера могут заверять вместо нотариусов вышестоящие организации.

Иностранным юридическим лицам (нерезидентам) рублевые счета могут быть открыты только по месту нахождения их представительств и филиалов в порядке, установленном специальной инструкцией.

При временном отсутствии печати у созданной организации руководитель банка разрешает в течение срока, необходимого для изготовления печати, представлять в банк документы без оттиска печати.

С расчетного счета банк оплачивает обязательства, расходы и поручения организации, проводимые в порядке безналичных расчетов, а также выдает средства на оплату труда и текущие хозяйственные нужды. Операции по зачислению сумм на расчетный счет или списанию с него банк производит на основании письменных распоряжений владельцев расчетного счета (денежных чеков, объявлений на взнос денег наличными,

платежных требований) или с их согласия (оплата платежных требований поставщиков и подрядчиков). Исключения составляют платежи, взыскиваемые в бесспорном порядке по решению Государственного арбитража, суда или финансовых органов. В бесспорном порядке со счетов организации списывают платежи, не внесенные в срок в государственный бюджет, внебюджетные фонды, фонды социального назначения, за таможенные процедуры, платежи по исполнительным и приравненным к ним документам.

При недостаточности денежных средств на счете списание денежных средств со счета осуществляется в последовательности, определенной ГК РФ Российской Федерации (ст. 855):

1) по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов;

2) по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда лиц, работающих по трудовому договору, в том числе по контракту, по выплате вознаграждений по авторскому договору;

3) по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, а также по отчислениям в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования;

4) по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет;

5) по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований;

6) по другим документам в порядке календарной очередности.

Списание средств со счета по требованиям, относящимся к одной очереди, производится в порядке календарной очередности поступлений документов.

Ежедневно или в другие сроки, установленные по

соглашению с организацией, банк выдает ей выписки из его расчетного счета с приложением оправдательных документов. В выписке указывают начальный и конечный остатки на расчетном счете и суммы операций, отраженных на расчетном счете. Бухгалтерия проверяет правильность сумм, указанных в выписке, и при обнаружении ошибки немедленно извещает об этом банк. Спорные суммы могут быть опротестованы в течение 10 дней с момента получения выписки.

Денежные средства предприятия, хранящиеся на расчетных счетах, учитывают на активном синтетическом счете 51 «Расчетные счета». В дебет этого счета записывают поступления денежных средств на расчетный счет, а в кредит – уменьшение денежных средств на расчетном счете. Основанием для записей по расчетному счету служат выписки банка с приложенными к ним оправдательными документами.

С 1996 г. организации составляют отчет о движении денежных средств (ф. № 4 годового отчета). Отчет состоит из четырех разделов.

I. Остаток денежных средств на начало года.

II. Поступило денежных средств – всего, в том числе по видам поступлений (выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг, от реализации основных средств и иного имущества, авансы, полученные от покупателей, бюджетные ассигнования и иное целевое финансирование, полученные безвозмездно, кредиты и займы, дивиденды и проценты по финансовым вложениям, прочие поступления).

III. Направлено денежных средств – всего, в том числе по направлениям расходов (на оплату приобретенных товаров, работ, услуг, на оплату труда, отчисления на социальные нужды, выдачу подотчетных сумм, выдачу авансов, оплату долевого участия в строительстве, оплату машин, оборудования и транспортных средств, финансовые вложения, выплату дивидендов и процентов, расчеты с бюджетом, оплату процентов по полученным кредитам и займам, прочие выплаты и перечисления).

IV. Остаток денежных средств на конец периода.

Сведения о движении денежных средств представляются в валюте Российской Федерации – рублях – по данным счетов 50

«Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках». Движение денежных средств показывается по видам деятельности – текущей, инвестиционной, финансовой.

Под текущей деятельностью понимается деятельность организации по производству продукции, торговле, общественному питанию и т.п.

Инвестиционная деятельность связана с капитальными вложениями и долгосрочными финансовыми вложениями, а финансовая деятельность – с осуществлением краткосрочных финансовых вложений.

Отчет о движении денежных средств имеет важное значение для контроля за финансовой деятельностью организации. Справочные сведения отчета по наличному расчету, из них с применением контрольно-кассовых аппаратов, позволяют контролировать наличный поток денежных средств.

9.3 Учет расчетов с покупателями и заказчиками

В настоящее время в бухгалтерском учете при отгрузке продукции покупателям возникающая дебиторская задолженность отражается по цене продажи продукции на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

На суммы оплаты за отгруженную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги организация предъявляет расчетные документы покупателю или заказчику и производит следующую бухгалтерскую запись:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи».

При погашении покупателями и заказчиками своей задолженности они списывают ее с кредита счета 62 в дебет счетов денежных средств.

При продаже амортизируемого имущества, т.е. основных средств и Нематериальных активов, а также другого имущества (кроме готовой продукции и товаров) стоимость имущества по ценам продажи списывают в дебет счета 62 с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы». Поступление платежей за проданное имущество отражают по дебету счетов по учету

денежных средств (51,52, 50, 55) и кредиту счета 62.

На счете 62 отражают суммы полученных авансов и предварительной оплаты за поставленную продукцию (работы, услуги), а также возникающие суммовые и курсовые разницы.

Суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитывают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62. При этом суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитывают на счете 62 обособленно.

Невостребованная в срок задолженность покупателей и заказчиков списывается с кредита счета 62 в дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» или счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет по счету 62 ведут по каждому предъявленному покупателем или заказчиком счету, а при расчетах в порядке плановых платежей – по каждому покупателю или заказчику. Построение аналитического учета должно обеспечить получение данных по покупателям и заказчикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; покупателям и заказчикам по не оплаченным в срок расчетным документам; авансам полученным; векселям, срок поступления денежных средств по которым не наступил; векселям, дисконтированным (учтенным) в банках; векселям, по которым денежные средства не поступили в срок.

Учет расчетов с покупателями и заказчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 62 обособленно.

В организациях, выполняющих работы долгосрочного характера (строительные, проектные, научные, геологические и т.п.), для учета расчетов с заказчиками может использоваться счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

9.4 Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

К поставщикам и подрядчикам относят организации, поставляющие сырье и другие товарно-материальные ценности, а также оказывающие различные виды услуг (отпуск электроэнергии, пара, воды, газа и др.) и выполняющие разные

работы (капитальный и текущий ремонт основных средств и др.).

Расчеты с поставщиками и подрядчиками осуществляются после отгрузки ими товарно-материальных ценностей, выполнения работ или оказания услуг либо одновременно с ними с согласия организации или по ее поручению.

В настоящее время организации сами выбирают форму расчетов доставленную продукцию или оказанные услуги.

На предъявленные на оплату счета поставщиков кредитуют счет 60 «расчеты с поставщиками и подрядчиками» и дебетуют соответствующие материальные счета (10, И, 15 и др.) или счета по учету соответствующих расходов (20, 26, 97 и др.).

На счете 60 задолженность отражается в пределах сумм акцепта. При обнаружении недостач по поступившим товарно-материальным ценностям, несоответствия цен, обусловленных договором, и арифметических ошибок счет 60 кредитуют на соответствующую сумму в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям».

Сумма НДС включается поставщиками и подрядчиками в счета на оплату и отражается у покупателя по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту счета 60.

Погашение задолженности перед поставщиками отражается по дебету счета 60 и кредиту счетов учета денежных средств (51, 52, 55) или кредитов банка (66, 67). Порядок бухгалтерских записей при погашении задолженности перед поставщиками зависит от применяемых форм расчетов.

Помимо указанных расчетов на счете 60. «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражают выданные авансы под закупаемое имущество, суммовые и курсовые разницы, а также прекращение обязательств.

Выданные авансы учитывают по дебету счета 60 с кредита счетов учета денежных средств (51, 52 и др.).

Суммовые разницы по приобретенному имуществу после его приходавания или выполненным работам (услугам) учитывают на счетах 60 и 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве операционных доходов или расходов в зависимости от

значения суммовых разниц.

Курсовые разницы по приобретенному имуществу (работам, услугам) также отражают на счетах 60 и 91 в качестве операционных доходов и расходов в зависимости от значения курсовых разниц.

Прекращение обязательств (помимо надлежащего исполнения) может осуществляться по следующим основаниям: при зачете взаимных требований, новации, прощении долга, ликвидации юридического лица (ст. 410, 414, 415, 419 ГК РФ).

Прекращение обязательств при зачете взаимных требований отражают по дебету счета 60 и кредиту счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Прощение долга по существу является одним из видов дарения. Прощенная сумма долга является внереализационным доходом и отражается по дебету счета 60 и кредиту счета 91 «Прочие доход, и расходы».

При прекращении обязательств новацией происходит замена одного обязательства другим. Эта замена на синтетических счетах не отражается; осуществляются отметки в аналитическом учете.

Прекращение обязательств вследствие ликвидации юридического лица и при списании кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, учитывают по дебету счета 60 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Списание кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, осуществляют по результатам проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа руководителя организации.

При журнально-ордерной форме учета учет расходов с поставщиками ведут в журнале-ордере № 6. В данном журнале-ордере синтетический учет расчетов с поставщиками сочетается с аналитическим учетом. Аналитический учет расчетов с поставщиками при расчетах и порядке плановых платежей ведут в ведомости № 5, данные которой в конце месяца включают общими итогами по корреспондирующим счетам в журнал-ордер № 6.

9.5 Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам

Учет расчетов по налогу на добавленную стоимость. Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с НДС, предназначаются счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

По дебету счета 19 по соответствующим субсчетам организация заказчик отражает суммы налога по приобретаемым материальным ресурсам, основным средствам, нематериальным активам в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

По основным средствам, нематериальным активам и МПЗ после их принятия на учет сумма НДС, учтенная на счете 19, списывается с кредита этого счета в зависимости от направления использования приобретенных объектов в дебет счетов:

- 68 «Расчеты по налогам и сборам» (при производственном использовании);
- учета источников покрытия затрат на непроизводственные нужды (29, 91, 86) – при использовании на непроизводственные нужды;
- 91 «Прочие доходы и расходы» – при продаже этого имущества.

Суммы налога по основным средствам, нематериальным активам, иному имуществу, а также по товарам и материальным ресурсам (работам, услугам), подлежащим использованию при изготовлении продукции и осуществлении операций, освобожденных от налога, списывают в дебет счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.), а по основным средствам и нематериальным активам – учитывают вместе с затратами по их приобретению.

При продаже продукции или другого имущества исчисленная сумма налога отражается по дебету счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета

68, субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» (при продаже «по отгрузке»), или счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (при продаже «по оплате»). При использовании счета 76 сумма НДС как задолженность перед бюджетом будет начислена после оплаты продукции покупателем (дебет счета 76, кредит счета 68). Погашение задолженности перед бюджетом по НДС отражается по дебету счета 68 и кредиту счетов учета денежных средств.

Учет акцизов осуществляется в основном аналогично учету НДС с использованием счетов 19 и 68.

При начислении налога на прибыль дебетуют счет 99 «Прибыли и убытки» и кредитуют счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Причитающиеся налоговые санкции оформляют такой же бухгалтерской записью. Перечисленные суммы налоговых платежей списывают с расчетного счета или других подобных счетов в дебет счета 68.

9.6 Учет расчетов с подотчетными лицами

Подотчетными суммами называются денежные авансы, выдаваемые работникам организации из кассы на мелкие хозяйственные расходы и на расходы по командировкам. Порядок выдачи денег под отчет, размер авансов и сроки, на которые они могут быть выданы, установлены правилами ведения кассовых операций.

В соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 08.02.2002 г. № 93 с 01.01.2002 г. оплата суточных производится в размере 100 руб. за каждый день нахождения в командировке.

Расходы по проезду к месту командировки и обратно и оплата найма жилого помещения оплачиваются по фактическим расходам, подтвержденным соответствующими документами (с учетом установленных ограничений на использование соответствующего транспорта).

Руководители организаций могут разрешить, в порядке исключения, производить дополнительные выплаты, связанные с командировками, сверх установленных норм. Дополнительные выплаты относят на себестоимость продукции. Однако для

целей налогообложения затраты на командировки принимаются в установленных пределах.

Подотчетные суммы учитывают на активном синтетическом счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Выдачу денежных авансов подотчетным лицам отражают по дебету счета 71 и кредиту счета 50 «Касса».

Расходы, оплаченные из подотчетных сумм, списывают с кредита счета 71 в дебет счетов 10 «Материалы», 26 «Общехозяйственные расходы» и других в зависимости от характера расходов. Возвратные в кассу остатки неиспользованных сумм списывают с подотчетных лиц в дебет счета 50 «Касса». Аналитический учет расходов подотчетными лицами ведут по каждой авансовой выдаче.

Не возвращенные подотчетными лицами суммы авансов списывают со счета 71 в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Со счета 94 суммы авансов списывают в дебет счета 70 «расчеты с персоналом по оплате труда» или 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (если они не могут быть удержаны из суммы оплаты труда работников).

Аналитический учет по счету 71 ведут по каждой выданной сумме.

9.7 Учет сомнительной задолженности

Понятие дебиторской и кредиторской задолженности. Под дебиторской понимают задолженность других организаций, работников и физических лиц данной организации (задолженность покупателей за купленную продукцию, подотчетных лиц за выданные им под отчет денежные суммы и др.). Организации и лица, которые должны, данной организации, называются дебиторами.

Кредиторской называют задолженность данной организации другим организациям, работникам и лицам, которые называются кредиторами.

Кредиторов, задолженность которым возникла в связи с покупкой у них материальных ценностей, называют поставщиками. Задолженность по начисленной заработной плате работникам организации, по суммам начисленных

платежей в бюджет, внебюджетные фонды, в фонды социального назначения и другие подобные начисления называют обязательствами по распределению. Кредиторы, задолженность которым возникла по другим операциям, называют прочими кредиторами.

В бухгалтерском балансе дебиторская и кредиторская задолженности отражаются по их видам.

Дебиторская задолженность отражается в основном на счетах 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», а кредиторская – на счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По истечении срока исковой давности дебиторская и кредиторская задолженности подлежат списанию. Общий срок исковой давности установлен в три года (3, ст. 196). Для отдельных видов требований законом могут быть установлены специальные сроки исковой давности, сокращенные или более длительные по сравнению с общим сроком.

Срок исковой давности начинает исчисляться по окончании срока исполнения обязательств, если он определен, или с момента, когда у кредитора возникает право предъявить требование об исполнении обязательства.

Дебиторская задолженность по истечении срока исковой давности списывается на уменьшение прибыли или резерва сомнительных долгов.

Списание задолженности оформляется приказом руководителя и следующими бухгалтерскими записями:

а) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счетов 62, 76.

б) Дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» Кредит счетов 62, 76.

Списанная дебиторская задолженность не считается аннулированной. Она должна отражаться на забалансовом счете 007 «Списанная в быток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

При поступлении средств по ранее списанной

дебиторской задолженности дебетуют счета учета денежных средств (50, 51, 52) и кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы». Одновременно на указанные суммы кредитуют забалансовый счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

Кредиторская задолженность по истечении срока исковой давности списывается на финансовые результаты и оформляется следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счетов 60, 76 Кредит счета 91.

В настоящее время организации обязаны создавать резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации.

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, не погашенная в установленные договором сроки и не обеспеченная соответствующими гарантиями.

Резервы сомнительных долгов создаются на основе проведенной инвентаризации дебиторской задолженности.

Величина резерва определяется по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния организации-должника и оценки вероятности погашения ею долга.

На сумму создаваемых резервов сомнительных долгов дебетуют счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуют счет 63 «Резервы по сомнительным долгам». Списание неустраиваемых долгов, признанных сомнительными, отражают по дебету счета 63 с кредита счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Списанные долги должны учитываться в течение пяти лет на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

По окончании отчетного года суммы резервов сомнительных долгов, созданные в предыдущем отчетном году и не использованные в отчетном периоде, присоединяются к прибыли отчетного года и записываются в дебет счета 63 с

кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Дебиторская задолженность, по которой созданы резервы сомнительных долгов, отражается в балансе в оценке нетто, т.е. за вычетом сумм указанных резервов. Вследствие этого в бухгалтерском балансе сумма резервов сомнительных долгов отдельно не отражается.

Сведения о движении дебиторской и кредиторской задолженности (остаток на начало отчетного года, возникновение обязательств, их погашение и остаток на конец года) приведены в разделе 2 «Дебиторская и кредиторская задолженность» Приложения к бухгалтерскому балансу.

Из общих сумм дебиторской и кредиторской задолженностей выделяется просроченная задолженность, а из нее – задолженность длительностью свыше трех месяцев.

В справке к разделу 2 приведены данные о наличии и движении векселей (выданных и полученных). Кроме того, в справке содержится перечень организаций-дебиторов и организаций-кредиторов, имеющих наибольшую задолженность на конец года, в том числе длительностью свыше трех месяцев.

В бухгалтерском балансе на начало и конец отчетного периода приводятся данные об общей сумме долгосрочной и краткосрочной задолженности с выделением задолженностей по покупателям и заказчикам, векселям к получению, дочерним и зависимым обществам, авансам выданным и прочим дебиторам.

В пассиве баланса приведены общая сумма кредиторской задолженности и ее виды (по поставщикам и подрядчикам, векселям и др.).

Раскрытие информации, связанной с проведением внутрихозяйственных расчетов, в составе пояснительной записки к годовому отчету осуществляется в соответствии с правилами, установленными ПБУ 12/2000.

Вопросы для самоконтроля

1. Что относится к денежным средствам организации?
2. Что такое денежные документы?
3. Какие виды расчетов Вы знаете?
4. Расскажите о кассовой дисциплине.

5. Кто относится к подотчетным лицам организации?
6. Расскажите об учете расчетов с подотчетными лицами.
7. Кто такие контрагенты организации?
8. Кто такие дебиторы?
9. На каких счетах учитывается дебиторская задолженность?
10. Кто такие кредиторы?
11. На каких счетах учитывается кредиторская задолженность?
12. Назовите условия признания долга сомнительным.
13. Для чего создаются резервы по сомнительным долгам?
14. Как резервы по сомнительным долгам отображаются в балансе?

ЛЕКЦИЯ 10 УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ

10.1 Понятие затрат

Затраты – это стоимость ресурсов, использованных на определенные цели.

В этом определении следует выделить три момента:

- затраты определяются величиной использованных ресурсов (материальных, трудовых, финансовых);
- величина использованных ресурсов должна быть представлена в денежном выражении для обеспечения соизмерения различных ресурсов;
- понятие затрат должно обязательно соотноситься с конкретными целями и задачами (производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, осуществление капитальных вложений, функционирование отдела, службы и др.). Без указания цели понятие затрат становится неопределенным.

В отечественной практике понятие «расходы» изложено в ПБУ 10/99 «Расходы организаций» и НК.

Согласно ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников имущества.

Не признается расходами организации выбытие активов:

- в связи с приобретением и созданием внеоборотных активов;
- в качестве вкладов в уставные (складочные) капиталы других организаций, в связи с приобретением акций АО и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- по договорам комиссий, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и др.;
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатков в счет оплаты МПЗ и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направления деятельности организации разделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы (операционные, внереализационные, чрезвычайные).

Расходы по обычным видам деятельности связаны с изготовлением и продажей продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также приобретением и продажей товаров; учитываются на счетах учета затрат на производство (20, 23, 25 и др.) и расходов на продажу (44).

Прочие расходы не учитываются на счетах учета затрат на производство. В конечном итоге их отражают на счетах 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки».

Согласно ПК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиками (п. 1 ст. 252).

Обоснованными считаются экономически оправданные затраты. С этой целью по некоторым затратам для целей налогообложения устанавливаются лимиты (нормы расхода), в пределах которых они подлежат признанию, – по оплате суточных при нахождении работников в командировке, полевого довольствия, компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и некоторым другим расходам. В бухгалтерском учете подобные расходы признаются по фактическим затратам.

Документально подтвержденными считаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в установленном законодательством порядке. Следует отметить, что данное условие признания расходов в налогообложении не отличается от признания расходов в бухгалтерском учете, поскольку в бухгалтерском учете все записи в учетных регистрах осуществляются только на основе правильно оформленных бухгалтерских документов.

Состав расходов, признаваемых в налогообложении, несколько отличается от состава расходов, признаваемых в бухгалтерском учете.

Существенно различаются классификации расходов для целей бухгалтерского учета и налогообложения. В отличие от

приведенной выше классификации расходов организации в налоговом учете расходы разделяются на расходы, связанные с производством и реализацией продукции, и внереализационные расходы (без выделения операционных и чрезвычайных расходов).

Понятие «издержки» используется в основном в экономической теории в качестве понятия «затраты» применительно к производству продукции (работ, услуг). Понятие «затраты на производство» и «издержки производства» можно рассматривать как идентичные.

В качестве идентичных можно рассматривать также понятие «затраты на производство и продажу продукции», «издержки производства и обращения» и «расходы по обычным видам деятельности». При этом понятие «издержки производства и обращения» в настоящее время применяется в основном организациями торговли и общественного питания.

10.2 Классификация расходов организации

Как уже отмечалось, в бухгалтерском учете расходы организации в зависимости от характера, условий осуществления и направлений деятельности разделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы (операционные, внереализационные, чрезвычайные).

Данная классификация расходов положена в основу содержания формы отчета о прибылях и убытках.

Расходы по обычным видам деятельности – это расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также приобретением и продажей товаров.

В организациях, предметом деятельности которых является представление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды и прав, возникающих из патентов на изобретение, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также участие в уставных капиталах других организаций, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с указанными видами деятельности. Если указанные виды

деятельности не являются предметом деятельности организаций, то расходы по осуществлению этих видов деятельности относятся к операционным расходам.

Расходы по обычным видам деятельности формируются из расходов:

на приобретение сырья, материалов, товаров и иных МПЗ;
по переработке материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг;

по продаже продукции (работ, услуг) и товаров.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности. Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы принимаются к учету в сумме оплаты этой части расходов и кредиторской задолженности.

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Эта группировка является единой и обязательной для организаций всех отраслей народного хозяйства. Группировка затрат по экономическим элементам показывает, что именно израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных элементов затрат в общей сумме расходов.

Экономический элемент расходов – это однородный их вид, который невозможно разложить на составные части (пример – стоимость покупной электроэнергии).

На практике под элементом расхода понимают экономически однородные затраты (материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация и др.). Операционными являются расходы:

- связанные с предоставлением за плату во временное

пользование активов организации, а также прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

- связанные с участием в уставных капиталах других организаций;

- связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;

- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

- расходы по оплате услуг, оказываемых кредитной организацией;

- отчисления в оценочные резервы, а также в резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;

- прочие операционные расходы.

Внереализационными расходами являются:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

- возмещение причиненных организации убытков;

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;

- курсовые разницы (отрицательные);

- суммы уценки активов;

- прочие внереализационные расходы.

Деление затрат на нормируемые и ненормируемые предусмотрено также НК РФ для целей налогообложения.

К нормируемым расходам для целей налогообложения относят командировочные и представительские расходы; суммы выплаченных подъемных в пределах норм, установленных законодательством; затраты на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей; плата государственному или частному нотариусу за нотариальное оформление в пределах установленных тарифов; часть расходов на рекламу. Все остальные расходы организаций для целей

налогообложения являются ненормируемыми.

Нормируемые для целей налогообложения затраты включаются в себестоимость продукции, принимаемой для налогообложения прибыли, в пределах установленных норм и нормативов. Для целей учета они принимаются в фактически произведенных затратах.

По временным периодам осуществления различают затраты предшествующих периодов, отчетного периода и будущих периодов.

Затраты предшествующих отчетных периодов представлены в незавершенном производстве (по счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»). При исчислении себестоимости продукции (работ, услуг) к стоимости незавершенного производства, на начало месяца прибавляют затраты отчетного периода и из совокупной величины вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца.

Затраты отчетного периода – это расходы, осуществляемые в отчетном периоде. Основная их часть включается в себестоимость продукции.

Расходы будущих периодов – это затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

Для принятия управленческих решений затраты разделяются на:

- переменные, полупеременные и постоянные;
- принимаемые и не принимаемые в расчет;
- явные и альтернативные;
- безвозвратные;
- инкрементные и маргинальные.

К переменным относят затраты, размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства продукции (сырье и основные материалы, заработная плата производственных рабочих, покупные изделия и полуфабрикаты, топливо и энергия на технологические нужды и др.). Помимо прямых материальных и трудовых затрат переменными являются некоторые виды косвенных

материальных и трудовых затрат (вспомогательные материалы, затраты на инструменты, почасовая оплата оператора на компьютерах и др.).

В расчете на единицу продукции переменные расходы составляют постоянную величину. На практике это постоянство довольно часто нарушается – например, при закупке сырья и материалов большими партиями поставщик предоставляет покупателю скидку с цены. Стоимость израсходованного сырья и материалов зависит от структуры транспортных расходов, замены одного вида материалов другими и ряда других факторов. Все это должно приниматься во внимание менеджерами при планировании стоимости материалов и оценке эффективности их использования. Однако для учетных целей все эти факторы во внимание не принимают.

Условно-переменные (полупеременные) затраты зависят от объема производства, но эта зависимость не является прямо пропорциональной.

Часть этих затрат изменяется вместе с изменением объема производства, а часть остается неизменной. К полупеременным расходам можно отнести плату за телефон, состоящую из постоянной абонентской платы (постоянная часть) и оплаты междугородних и международных телефонных разговоров (переменная часть). Из калькуляционных статей к переменным расходам относят общепроизводственные расходы, расходы на продажу и некоторые другие, в составе которых некоторые затраты являются переменными по отношению к объему производства, а другие постоянными.

Размер постоянных затрат (амортизационные отчисления по зданиям и сооружениям, заработная плата управленческого персонала, арендные платежи и др.) почти не зависит от изменения объема производства продукции. Из калькуляционных статей в качестве постоянных расходов принимаются общехозяйственные расходы.

В расчете на единицу продукции постоянные расходы изменяются вместе с изменением объема производства. При этом возникает обратная пропорциональная зависимость.

Явные затраты организация осуществляет в процессе производства и продажи продукции (работ, услуг);

альтернативные (вмененные) затраты возникают в условиях ограниченных ресурсов при выборе альтернативных вариантов. Они означают упущенную выгоду, возникающую при ограниченных ресурсах.

В первичных бухгалтерских документах альтернативные затраты не отражаются, поскольку носят расчетный характер. Указанные расходы иногда называют «воображаемыми».

Безвозвратными (затратами истекшего периода) называются затраты, которые уже возникли в результате ранее принятого решения. На сумму понесенных затрат уже не могут повлиять никакие альтернативы. К данным затратам относят остаточную стоимость амортизируемого имущества. При любом варианте использования этого имущества остаточную стоимость списывают либо на затраты по производству продукции (в виде амортизационных отчислений), либо на операционные расходы (при продаже и списанию имущества). К безвозвратным затратам относят также стоимость ранее закупленных материальных ресурсов, которые по ряду обстоятельств невозможно использовать (так называемые неликвиды) и др.

Инкрементные (приростные, или дифференциальные) затраты являются дополнительными и возникают при производстве дополнительной продукции или продаже дополнительных товаров.

Маргинальные (предельные) затраты – это дополнительные затраты на единицу продукции (а не на весь выпуск).

Для руководителя организации почти все расходы организации являются регулируемыми; для руководителя цеха регулируемые являются затраты лишь в пределах цеха; для бригадира – только затраты в пределах бригады.

Деление расходов на регулируемые и нерегулируемые имеет большое значение для установления ответственности за величины расходов по каждому менеджеру и исполнителю.

По возможности осуществления контроля за затратами они подразделяются на контролируемые и неконтролируемые.

Контролируемые затраты могут контролироваться работниками организации; неконтролируемые затраты не поддаются контролю со стороны работников организации

(повышение цен на оборудование и топливно-энергетические ресурсы, изменение ставок отчислений на социальные нужды, налогов и др.).

Система контроля за затратами предусматривает их деление на затраты в пределах норм, плана, сметы и на отклонение от норм, плана, сметы. Выявление указанных отклонений позволяет менеджерам принимать решения по управлению затратами.

10.3 Основные принципы организации учета затрат на производство

Организация учета затрат на производство продукции основана на следующих принципах: неизменность принятой методологии учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в течение года; полнота отражения в учете всех хозяйственных операций; правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам; разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальные вложения; регламентация состава себестоимости продукции; согласованность фактических показателей себестоимости продукции с нормативными и плановыми.

Одно из основных условий получения достоверной информации о себестоимости продукции – четкое определение состава производственных затрат.

В нашей стране состав себестоимости продукции регламентируется государством. Основные принципы формирования этого состава определены НК РФ и ПБУ 10/99 «Расходы организации» (15), которые определили издержки, относимые на себестоимость продукции (работ, услуг), и затраты, производимые за счет соответствующих источников финансирования (прибыли организации, фондов специального назначения, целевого финансирования и целевых поступлений и др.).

В крупных и средних организациях для учета затрат на производство продукции применяют счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные

расходы», 28 «Брак в производстве», 97 «Расходы будущих периодов», 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». По дебету указанных счетов учитывают расходы, а по кредиту – их списание. По окончании месяца учтенные на собирательно-распределительных счетах (25, 26, 28, 97) затраты списывают на счета основного и вспомогательного производств.

С кредита счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» списывают фактическую себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг). Сальдо этих счетов характеризует величину затрат на незавершенное производство.

В малых организациях для учета затрат на производство используют, как правило, счета 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 97 «Расходы будущих периодов» или только счет 20.

10.4 Управление себестоимостью

На рубеже XIX-XX вв. в условиях создания и функционирования транснациональных корпораций, усиления концентрации капитала, внешней и внутренней конкуренции, кооперирования и комбинирования производства и ряда других процессов существенно изменились требования к ведению и организации бухгалтерского учета.

Особенно очевидными стали недостатки калькуляционного учета.

При изготовлении конечного продукта несколькими смежными цехами, а иногда и предприятиями, продаже продукции в различные страны и регионы усредненные данные о себестоимости конечного продукта не позволяют эффективно управлять себестоимостью продукции.

С целью совершенствования калькуляционного учета в ряде передовых стран стали применять новые методы учета затрат на производство и калькулирование: учет затрат по центрам ответственности, калькулирование себестоимости по системам стандарт-кост и директ-костинг и другим, превратившим калькуляционный учет в систему

производственного учета.

В процессе дальнейшего развития системы производственного учета стали применять помимо учетной другие функции управления – планирования, контроля, анализа, принятия решений. Применение основных функций управления в системе производственного учета превратило эту систему в систему управленческого учета.

Впервые управленческий учет был официально признан в 1972 г. американской ассоциацией бухгалтеров, разработавшей программу подготовки специалистов по управленческому учету с присвоением выпускникам квалификации бухгалтера-аналитика.

Управленческий учет в качестве самостоятельной подсистемы бухгалтерского учета впервые возник в США и за сравнительно короткое время получил распространение в странах Европы, Японии, Канаде и др.

В настоящее время управленческий учет применяется во многих крупных и средних фирмах во всех видах бизнеса – в промышленности, торговле, в сферах образования, медицины и др.

В экономически развитых странах на постановку и ведение управленческого учета затрачивается до 90% рабочего времени и других ресурсов в общих затратах на постановку и ведение бухгалтерского учета.

Учет затрат на производство продукции по статьям калькуляции

Себестоимость продукции – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. В условиях перехода к рыночной экономике себестоимость продукции является важнейшим показателем производственно-хозяйственной деятельности организаций. Исчисление этого показателя необходимо для оценки выполнения плана по данному показателю и его динамики; определения рентабельности производства и отдельных видов продукции; осуществления внутрипроизводственного хозрасчета; выявления резервов снижения себестоимости продукции; определения цен на продукцию; исчисления национального дохода в масштабах страны; расчета экономической

эффективности внедрения новой техники, технологии, организационно-технических мероприятий; обоснования решения о производстве новых видов продукции и снятия с производства устаревших.

Управление себестоимостью продукции предприятий – планомерный процесс формирования затрат на производство всей продукции и себестоимости отдельных изделий, контроль за выполнением заданий по снижению себестоимости продукции, выявление резервов ее снижения. Основными элементами системы управления себестоимостью продукции являются прогнозирование и планирование, нормирование затрат, учет и калькулирование, анализ и контроль за себестоимостью. Все они функционируют в тесной взаимосвязи друг с другом.

В странах с развитой рыночной экономикой учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции выделены в управленческий учет, призванный дать информацию для управления себестоимостью продукции специалистам и администрации организации и ее подразделений.

В отечественной практике учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, как правило, являются составной частью общей единой системы бухгалтерского учета.

При исчислении себестоимости продукции затраты отчетного месяца корректируют на разницу в стоимости незавершенного производства на начало и конец месяца, т.е. к стоимости незавершенного производства на начало месяца прибавляют затраты отчетного месяца и вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца.

К незавершенному производству относятся продукция, не прошедшая всех стадий производственного процесса, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытаний и технической приемки. Объем незавершенного производства определяют следующими методами: фактическим взвешиванием, штучным учетом, объемным измерением, условным пересчетом, по данным партионного учета. Остатки незавершенного производства на конец отчетного периода в

массовом и серийном производстве можно оценивать в балансе по нормативной или плановой производственной себестоимости (полной или неполной в зависимости от порядка списания общехозяйственных расходов), по прямым статьям расходов, а также по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. При единичном производстве незавершенное производство отражают в балансе по фактическим производственным затратам.

Проектом Методических рекомендаций по учету затрат на производство продукции, работ, услуг (41) незавершенное производство предлагается оценивать в разрезе калькуляционных статей затрат, предусмотренных для калькулирования себестоимости готовой продукции, за исключением статьи «Потери от брака» и статей затрат, которые, как правило, включаются только в готовую продукцию (стоимость или амортизация инструментов, приспособлений целевого назначения, прочие специальные расходы, затраты по освоению новых видов продукции и прочие производственные затраты, затраты на продажу). В организациях, где производство имеет краткий технологический цикл, незавершенное производство может оцениваться только по фактической стоимости использованного сырья материалов и полуфабрикатов. Исходя из целесообразности и значимости данных для оценки финансового результата в соответствии с решением организации оценка незавершенного производства по производству отдельных видов продукции (работ, услуг) может не осуществляться.

Для уточнения учетных данных о незавершенном производстве в установленные сроки производят инвентаризацию незавершенного производства.

В зависимости от специфики и особенностей производства перед началом инвентаризации необходимо сдать на склады все ненужные цехам материалы, покупные детали и полуфабрикаты, а также все детали, узлы и агрегаты, обработка которых на данном этапе закончена.

Проверка заделов незавершенного производства производится путем фактического подсчета, взвешивания, перемеривания.

Описи составляют отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цех, участок, отделение) с указанием наименования заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема, а по строительномонтажным работам – с указанием объема работ: по незаконченным объектам, их очередям, пусковым комплексам, конструктивным элементам и видам работ, расчеты по которым осуществляются после полного их окончания.

Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, находящиеся у рабочих мест, не подвергавшиеся обработке, в опись незавершенного производства не включают, а инвентаризируют и фиксируют в отдельных описях.

Забракованные детали в описи незавершенного производства не включают – по ним составляют отдельные описи.

По незавершенному производству, представляющему собой неоднородную массу или смесь сырья, в описях, а также в сличительных ведомостях приводят два количественных показателя: количество этой массы или смеси и количество сырья или материалов (по отдельным наименованиям), входящих в ее состав. Количество сырья или материалов определяется техническими расчетами в порядке, установленном отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

При выявлении недостач или излишков инвентаризационная комиссия определяет причины и виновников и готовит предложения о порядке списания.

По выявленным недостачам или излишкам незавершенного производства производят следующие бухгалтерские записи:

на общую сумму выявленных недостач:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
Кредит счета 20 «Основное производство» Кредит счета 23
«Вспомогательные производства»;

на сумму недостач по вине работников цехов:

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального

ущерба» Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

при отсутствии виновных лиц:

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» и других счетов Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

на сумму излишков:

Дебет счета 20 «Основное производство» Дебет счета 23 «Вспомогательные производства» Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции понимают совокупность способов (приемов) регистрации, сводки и обобщения в учетных регистрах данных о затратах на производство продукции и исчисления ее себестоимости (по всей продукции в целом, по видам продукции и единицам продукции).

В настоящее время применяются различные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Основу их классификации составляют способы группировки затрат по отдельным объектам учета (отдельным видам продукции или группам однородных изделий, заказам, переделам, процессам) и способы калькулирования себестоимости продукции (нормативный способ, способы суммирования затрат, исключения стоимости попутной продукции из общей суммы затрат, пропорционального распределения затрат и др.).

Проектом Методических рекомендаций (41) рекомендуются простой (попроцессный), попередельный и позаказный методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Кроме того, организации могут применять нормативный метод калькулирования себестоимости продукции и метод директ-костинг (сокращенной себестоимости продукции).

Калькулирование – это исчисление себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

В процессе калькулирования исчисляют себестоимость:

- всего выпуска продукции, выполненных работ и оказанных услуг;
- отдельных видов продукции, работ, услуг, основного и вспомогательного производства, а также обслуживающих производств и хозяйств;
- полуфабрикатов для последующей переработки или продажи;
- продукции, работ, услуг отдельных подразделений;
- незавершенного производства.

Указанные показатели себестоимости используются для составления отчета о прибылях и убытках, управления себестоимостью продукции, определения цен на продукцию (работы, услуги), а также результатов деятельности организации и ее отдельных подразделений и т.п.

Различают плановую, сметную, нормативную и отчетную (фактическую) калькуляции.

Плановые калькуляции определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). Составляют их исходя из прогрессивных норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Эти нормы расходов являются средними для планируемого периода. Разновидностью плановой являются сметные калькуляции, которые составляются на разовое изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и других целей.

Нормативные калькуляции составляются на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат). Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям предприятия на данном этапе его работы. При стабильных ценах на используемые ресурсы текущие нормы затрат в начале года, как правило, выше средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию, а в конце года, наоборот, ниже. Именно поэтому и нормативная себестоимость продукции в начале года, как правило, выше плановой, а в конце года – ниже.

Отчетные (фактические) калькуляции составляются по

данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство продукции и отражают фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ. В фактическую себестоимость продукции включают и непланируемые непроизводительные расходы.

Объекты калькулирования – это отдельные изделия, группы изделий, полуфабрикаты, незавершенное производство, работы и услуги, себестоимость которых определяется. Аналитический учет затрат на производство ведется, как правило, по объектам калькулирования. Разрешается открывать аналитические счета не на каждый объект, а на их группу.

Для каждого объекта калькулирования необходимо правильно выбрать калькуляционную единицу, в качестве которой применяют:

- натуральные единицы (тонны, штуки, метры и др.);
- условно-натуральные единицы, исчисляемые с помощью коэффициентов (тысяча условных банок консервов, спирт 100%-ной крепости и др.);
- стоимостные единицы (затраты на рубль проданной продукции на 1000 руб. стоимости запасных частей и т.п.);
- трудовые единицы (один нормо-час, одна нормо-смена).

Калькуляционные единицы могут не совпадать с учетной натуральной единицей (на перерабатывающих организациях, например, учетной единицей является 1 кг продукции, а калькуляционной единицей – 1 т или 1 ц).

Применение укрупненных калькуляционных единиц упрощает составление плановых и отчетных калькуляций.

Метод директ-костинг (себестоимость по прямым затратам), как уже упоминалось, впервые возник в Германии (в 30-е гг. XX вв.). В первые годы применения этого метода производственная себестоимость продукции исчислялась только по прямым переменным затратам; в дальнейшем – не только по прямым, но и по косвенным переменным расходам.

Применительно к России сущность метода директ-костинг заключается в том, что сокращенная или неполная производственная себестоимость продукции исчисляется только по переменным и условие переменным затратам.

Прямые переменные расходы сразу учитываются на

счетах учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»).

Условно-переменные расходы в течение месяца учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и по окончании месяца списываются на счета учета прямых переменных затрат (20, 23, 29).

Постоянные расходы учитываются в течение месяца на счете 26 «Общехозяйственные расходы», с которого по окончании месяца их списывают на счет 90 «Продажи». Это означает, что общехозяйственные расходы в производственную себестоимость продукции не включаются.

При исчислении сокращенной себестоимости продукции используют показатели маржинального и остаточного дохода (прибыли от производства).

Маржинальный доход определяют вычитанием из выручки от продажи продукции или стоимости произведенной продукции суммы переменных затрат.

Показатель остаточного дохода или прибыли от производства исчисляют вычитанием из маржинального дохода постоянных затрат.

Показатели маржинального дохода и прибыли от производства имеют важное значение для управления себестоимостью продукции. Они показывают зависимость этих показателей от цен на продукцию, структуры выпускаемой продукции, величины переменных и постоянных затрат.

На основе анализа взаимосвязи «затраты – объем – прибыль» определяют критическую точку объема производства в единицах продукции или стоимости продукции.

Кроме того, на основе данных, получаемых при методе директ-костинг, обосновывают оптимальный объем производства продукции, целесообразность принятия отдельных заказов, цены на новую продукцию и др.

Следует отметить, что состав статей рассмотренного выше отчета по прибыли от производства при методе директ-костинг в значительной мере соответствует составу статей Отчета о прибылях и убытках (ф. № 2 квартальной и годовой

бухгалтерской отчетности): выручка от продажи, себестоимость проданной продукции, валовая прибыль, коммерческие расходы, управленческие расходы, прибыль от продаж.

Показатели валовой прибыли, себестоимости проданной продукции, управленческих расходов ф. № 2 соответствуют статьям маржинального дохода, переменных и постоянных затрат отчета о прибыли от производства.

Различие состоит лишь в показателях «прибыль (убыток) от продаж» и «прибыль от производства», поскольку первый показатель исчисляется с учетом, а второй – без учета расходов на продажу.

Использование данных по счетам 25 и 26 для калькулирования себестоимости продукции по методу директ-костинг дает не совсем точные результаты. Для исчисления более точных показателей себестоимости продукции по данному методу необходимо из состава общепроизводственных расходов выделить реальные переменные косвенные расходы и присоединить их к прямым переменным расходам для определения совокупных переменных затрат.

Для получения данных о косвенных переменных расходах, учитываемых по счету 25 «Общепроизводственные расходы», целесообразно открыть к этому счету два субсчета:

25-1 «Общепроизводственные переменные расходы»;

25-2 «Общепроизводственные постоянные расходы».

На первом субсчете следует учитывать основную часть расходов по содержанию и эксплуатации машин и оборудования (сумма амортизации по основным средствам, начисляемая в зависимости от объема продукции (работ), стоимость потребленного топлива, всех видов энергии, смазочных материалов, расходы по текущему ремонту оборудования и транспортных средств, внутривозвратному перемещению грузов и др.).

На втором субсчете учитывают ту часть расходов по содержанию и эксплуатации машин и оборудования, которая не зависит от объема производства (суммы амортизации по основным средствам, начисляемые способами, не связанными с объемом производства, часть прочих расходов и др.), а также все остальные расходы по обслуживанию, организации и

управлению структурным подразделением организации.

Конкретный перечень расходов, учитываемых на первом и втором субсчетах счета 25, определяется с учетом всех специфических особенностей деятельности структурных подразделений и организации в целом.

По окончании месяца общепроизводственные переменные расходы следует списывать на счета учета прямых затрат, а общепроизводственные постоянные расходы – на счет 90 «Продажи».

Следует отметить, что во многих западных странах метод директ-костинг не рекомендуется использовать для составления финансовой отчетности и налогообложения. Он применяется именно в управленческом учете для осуществления контроля, экономического анализа и принятия управленческих решений.

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определения расходам, затратам, издержкам.
2. Приведите классификацию затрат (издержек).
3. Опишите учет расходов по экономическим элементам.
4. Расскажите об учете расходов по статьям затрат.
5. Опишите классификацию затрат по месту возникновения.
6. Что такое себестоимость продукции (работ, услуг)?
7. Какие калькуляционные статьи Вы знаете?
8. Что такое директ-костинг?
9. Как формируется полная производственная себестоимость?
10. Что такое незавершенное производство?

ЛЕКЦИЯ 11 ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

11.1 Понятие и классификация доходов организации

В соответствии с ПБУ 9/99 (14) «доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)».

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- сумм НДС, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- задатка;
- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю; ' в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направления деятельности организации подразделяются на:

- а) доходы от обычных видов деятельности;
- б) прочие поступления.

Доходы от обычных видов деятельности – это выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг; отражаются на счете 90 «Продажи». К прочим поступлениям относятся доходы: операционные; внереализационные; чрезвычайные доходы.

Субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» предназначен для выявления финансового результата от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 1-5 счета 90 производят

накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 2, 3, 4 и 5 и кредитового оборота по субсчету 1 счета 90 определяют финансовый результат от продаж за отчетный месяц. Выявленную прибыль или убыток ежемесячно заключительными проводками списывают со счета 90-9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» ежемесячно закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 9), закрываются внутренними записями на счет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведут по каждому виду проданной продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а при необходимости и по другим.

Варианты учета продажи продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения

Порядок синтетического учета продажи продукции зависит от выбранного метода учета продажи продукции. Организациям разрешается определять выручку от продажи продукции для целей налогообложения либо по моменту оплаты отгруженной продукции, выполненных работ и оказанных услуг, либо по моменту отгрузки продукции и предъявления платежных документов покупателю (заказчику) или транспортной организации.

В бухгалтерском учете продукция считается реализованной в момент ее отгрузки (в связи с переходом права собственности на продукцию к покупателю).

Именно поэтому при использовании обоих методов продажи продукции для целей налогообложения отгруженная или предъявленная покупателям готовая продукция по ценам реализации (включая НДС и акцизы) отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи».

Одновременно себестоимость отгруженной или предъявленной покупателю продукции списывается в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 43 «Готовая продукция».

Для обобщения информации об операционных и внереализационных доходах и расходах используют счет 91 «Прочие доходы и расходы». К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Прочие доходы»;
- 2 «Прочие расходы»;
- 9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 1 «Прочие доходы» учитывают поступления активов, признаваемых прочими доходами (за исключением чрезвычайных).

На субсчете 2 «Прочие расходы» учитывают операционные и внереализационные расходы, признаваемые прочими расходами (за исключением чрезвычайных).

Субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» используется для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 1 и 2 счета 91 производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 1 и кредитового оборота по субсчету 2 определяется сальдо прочих доходов и расходов. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается со счета 91-9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, на отчетную дату счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо не имеет.

По окончании отчетного года субсчета 1 и 2 закрываются внутренними записями на субсчет 9 счета 91.

Состав операционных доходов и расходов определен ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 (14 и 15).

Основную часть операционных доходов и расходов составляют доходы и расходы от выбытия имущества (кроме продажи готовой продукции (работ, услуг и товаров)) и от участия в других организациях (поступления и расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, поступления и расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, прибыль или убыток от участия в совместной

деятельности).

В соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 внереализационными доходами и расходами являются:

- штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, полученные и уплаченные;
- активы, полученные и переданные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение и возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, и убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы кредиторской, депонентской и дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- прочие внереализационные доходы и расходы.

Поступления от уплаты штрафов, пеней, различных неустоек и других видов санкций отражают по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» и дебету счетов учета денежных средств и расчетов с дебиторами.

Уплаченные организацией суммы штрафов, пеней, неустоек и суммы от других санкций отражают по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счетов учета денежных средств. При этом суммы, внесенные в бюджет в виде санкций, в состав расходов от внереализационных операций не включают, а относят на уменьшение прибыли (т.е. на счет 99 «Прибыли и убытки»).

Прибыль прошлых лет, выявленную в отчетном году, отражают по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы»; убытки оформляют обратной бухгалтерской проводкой.

Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым срок исковой давности истек, списывают в дебет счета 76 и кредит счета 91. Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, списывается с кредита счета 76 на

счет средств резерва сомнительных долгов (счет 63) или в дебет счета 91.

Прочие внереализационные расходы и потери списываются с дебета или кредита соответствующих счетов в момент их выявления на счет 91.

Например, затраты по аннулированным производственным заказам списывают в дебет счета 91с кредита счетов 20 «Основное производство» (на стоимость неиспользованных полуфабрикатов, деталей и узлов), 97 «Расходы будущих периодов» (на сумму затрат по подготовке производства, относящихся к аннулированным заказам) и др.

Аналитический учет по счету 91 ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

11.2 Учет прибылей и убытков

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году используют счет 99 «Прибыли и убытки». По кредиту этого счета отражают доходы и прибыли, а по дебету – расходы и убытки.

Хозяйственные операции отражают на счете 99 по так называемому кумулятивному принципу, т.е. нарастающим итогом с начала года. Сопоставлением кредитового и дебетового оборотов по счету 99 определяют конечный финансовый результат за отчетный период. Превышение кредитового оборота над дебетовым отражается в качестве сальдо по кредиту счета 99 и характеризует размер прибыли организации, а превышение дебетового оборота над кредитовым записывается как сальдо по дебету счета 99 и характеризует размер убытка организации. Счет 99 имеет одностороннее сальдо;

Конечный финансовый результат организации складывается под влиянием:

- финансового результата от продажи продукции (работ,

услуг);

- финансового результата от продажи основных средств, нематериальных активов, материалов и другого имущества (части операционных доходов и расходов);

- операционных доходов и расходов (за вычетом результатов от продажи имущества);

- внереализационных прибылей и убытков;

- чрезвычайных доходов и расходов.

Различие между этими составными частями прибыли или убытков состоит в том, что финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) первоначально определяют по счету 90 «Продажи». Со счета 90 прибыль или убыток обычной деятельности списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

Финансовый результат от продажи имущества, операционные и внереализационные доходы и расходы вначале отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы», с которого затем ежемесячно списывают на счет 99.

Чрезвычайные доходы и расходы сразу относят на счет 99 без предварительной записи на промежуточных счетах в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т.п.

Кроме того, по дебету счета 99 отражают суммы начисленного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств и суммы причитающихся налоговых санкций в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам». Платежи по перерасчетам по налогу на прибыль также отражаются на счетах 99 и 68.

В дебет счета 99 списывают не компенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев (со счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»), а также стоимость животных, павших или забитых в связи с эпизоотией, стихийными бедствиями и иными чрезвычайными обстоятельствами (с кредита счета 11 «Животные на выращивании и откорме»).

По окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывают. Заключительной записью декабря сумму чистой прибыли списывают с дебета счета 99 в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Сумму

убытка списывают с кредита счета 99 в дебет счета 84.

Аналитический учет по счету 99 должен обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

В соответствии с ПБУ 9/99 в составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

о порядке признания выручки организации;

о способе определения готовности работ, услуг, продукции; выручка от выполнения, оказания продажи которых признается по мере готовности.

Выручка, операционные и внереализационные доходы, составляющие 5% и более от общей суммы доходов за отчетный период, показываются по каждому виду деятельности. Соответственно доходам по каждому виду деятельности должны быть отражены в отчетности и расходы по видам деятельности (требования ПБУ 10/99).

По выручке, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств неденежными средствами, должна быть раскрыта следующая информация:

- общее количество организаций, с которыми заключены указанные договоры, с указанием организаций, на которые приходится основная часть такой выручки;

- доля выручки, полученной по указанным договорам со связанными организациями;

- способ определения стоимости продукции (товаров), переданной организацией.

Прочие доходы организации за отчетный период, незачисляемые на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

Построение бухгалтерского учета должно обеспечить возможность раскрытия информации о доходах организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Основные составляющие финансового результата организации приведены в отчете о прибылях и убытках.

Операционные и внереализационные доходы могут отражаться в отчете о прибылях и убытках за вычетом расходов,

относящихся к этим доходам, когда:

соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение доходов;

доходы и связанные с ними расходы, возникающие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение выручки организации.
2. Что относится к расходам организации?
3. Что является финансовым результатом деятельности?
4. Какие методы определения финансовых результатов

Вы знаете?

5. Что такое реформация баланса? Как она осуществляется?

6. Перечислите различные виды прибылей и убытков.
7. Как можно использовать прибыль организации?
8. Расскажите о способах покрытия убытков.

ГЛОССАРИЙ

Актив – 1) часть бухгалтерского баланса (левая сторона), отражающая состав и стоимость имущества организации на определенную дату. 2) Совокупность имущества, принадлежащего юридическому лицу или предпринимателю.

Аналитический учет (англ. Analytical accounting (records)) – учет, который ведется в лицевых, материальных и иных аналитических счетах бухгалтерского учета, группирующих детальную информацию об имуществе, обязательствах и о хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета.

Бухгалтер (нем. Buchhalter, Buch – книга, Halter – держатель) – это специалист по бухгалтерскому учету, работающий по системе учета в соответствии с действующим законодательством.

Бухгалтерский баланс (фр. balance, буквально – весы, от лат. bilanx – имеющий две весовые чаши) – одна из четырех основных составляющих бухгалтерской отчетности. В соответствии с международными правилами финансовой отчетности, баланс содержит данные об активах, обязательствах и собственном капитале.

Бухгалтерский счет представляет собой учетную позицию в бухгалтерском учете, предназначенную для постоянного учета в денежном выражении движения каждой однородной группы принадлежащих хозяйствующему субъекту средств и источников их образования методом двойной записи (по дебету и кредиту) в проводках.

Бухгалтерский учет – упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии имущества, обязательствах и капитале организации и их изменениях путем сплошного, непрерывного и документального отражения всех хозяйственных операций.

Двойная запись – способ ведения бухгалтерского учета, при котором каждое изменение состояния средств организации отражается по крайней мере на двух бухгалтерских счетах, обеспечивая общий баланс.

Дебет – левая сторона бухгалтерского счета. По активным и активно-пассивным счетам: увеличение дебета означает

увеличение имущества или имущественных прав организации. По пассивным счетам: увеличение дебета означает уменьшение собственных средств организации (источников). Происходит от лат. *debet*, что означает «он должен». В латыни для этого термина используется слово *debitum* – «долг».

Заем – вид обязательственных отношений, договор, в силу которого одна сторона (Займодавец) передает в собственность другой стороне (Заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками (например: числом, весом, мерой), а заемщик обязуется возвратить займодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

Инвентаризация – это проверка наличия имущества организации и состояния ее финансовых обязательств на определенную дату путем сличения фактических данных с данными бухгалтерского учета. Это основной способ фактического контроля за сохранностью имущественных ценностей и средств.

Калькулирование (от лат. *calculatio* – счет, подсчет) – способ определения себестоимости продукции или услуги, а также себестоимости производственных ресурсов. Калькулирование производится на основе учетных и расчетных затрат и на основе структуры этих затрат. Расчет структуры затрат опирается на понимание типа производства, вида производства, загрузки предприятия, прочих «вспомогательных» процессов (таких как маркетинг, логистика и т. д.) и в зависимости от категории производства.

Капитал (от лат. *capitalis* – главный, доминирующий, основной) – совокупность имущества, используемого для получения прибыли. Направление активов в сферу производства или оказания услуг с целью извлечения прибыли называют также капиталовложениями или инвестициями.

Кредит – правая сторона бухгалтерского счета. По активным и активно-пассивным счетам: увеличение кредита означает уменьшение стоимости имущества или имущественных прав организации. По пассивным счетам: увеличение кредита означает увеличение собственных средств организации (источников).

Налоговый учет – система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом Российской Федерации.

Отчет о движении денежных средств – отчет компании об источниках денежных средств и их использовании в данном временном периоде. Этот отчет прямо или косвенно отражает денежные поступления компании с классификацией по основным источникам и ее денежные выплаты с классификацией по основным направлениям использования в течение периода. Отчет дает общую картину производственных результатов, краткосрочной ликвидности, долгосрочной кредитоспособности и позволяет с большей легкостью провести финансовый анализ компании.

Отчет о финансовых результатах – одна из основных форм бухгалтерской отчетности (форма № 2), которая характеризует финансовые результаты деятельности организации за отчетный период и содержит данные о доходах, расходах и финансовых результатах в сумме нарастающим итогом с начала года до отчетной даты. Начиная с отчетности за 2012 год название «Отчет о прибылях и убытках» изменено – теперь он называется «Отчет о финансовых результатах».

Отчет об изменениях капитала (форма № 3) – отчет, в котором раскрывается информация о движении уставного капитала, резервного капитала, добавочного капитала, а также информация об изменениях величины нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации и доли собственных акций, выкупленных у акционеров. Кроме того, в этой форме указывают корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок.

Пассив (от лат. *passivus* – восприимчивый, пассивный, недействительный) – противоположная активу часть бухгалтерского баланса (правая сторона), – совокупность всех обязательств (источников формирования средств) предприятия.

План счетов – система бухгалтерских счетов, предусматривающая их количество, группировку и цифровое обозначение в зависимости от объектов и целей учета. В План

счетов включаются как синтетические (счета первого порядка), так и связанные с ними аналитические счета (субсчета или счета второго порядка). Построение плана счетов обеспечивает согласованность учетных показателей с показателями действующей отчетности.

Проводка (бухгалтерская проводка, контировка) – запись в бумажном журнале или в компьютерной базе данных об изменении состояния учитываемых объектов. Обычно состоит из описания дебетуемого и кредитуемого объекта учета, а также числовых характеристик изменения, например, количества и стоимости. Способ регистрации хозяйственных операций одновременно на двух разных, но экономически взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета в равных суммах.

Сальдо (итал. saldo – расчет, остаток) – остаток по бухгалтерскому счету, разность между суммой записей по дебету и кредиту счетов.

Синтетический учет (англ. Synthetic accounting) – учет обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательствах хозяйственных операций по определенным экономическим признакам, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета

Субсчет – способ сводной группировки данных аналитического учета. Иерархически субсчета являются бухгалтерскими счетами второго порядка и используются для получения более детальных показателей в дополнение к данным синтетических счетов. Субсчета являются промежуточными звеньями между синтетическими и аналитическими счетами. Они позволяют группировать данные бухгалтерского учета в соответствии с нуждами финансовой и управленческой отчетности и необходимостью экономического анализа деятельности предприятия.

Управленческий учет – упорядоченная система выявления, измерения, сбора, регистрации, интерпретации, обобщения, подготовки и предоставления важной для принятия решений по деятельности организации информации и показателей для управленческого звена организации (внутренних пользователей – руководителей).

Уставный капитал – это сумма средств, первоначально

инвестированных собственниками для обеспечения уставной деятельности организации; уставный капитал определяет минимальный размер имущества юридического лица, гарантирующего интересы его кредиторов.

Учетная политика – совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Финансовая отчетность – совокупность показателей учета, отраженных в форме определенных таблиц и характеризующих движение имущества, обязательств и финансовое положение компании за отчетный период. Финансовая отчетность представляет собой систему данных о финансовом положении компании, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении и составляется на основе данных бухгалтерского учета.

Хозяйственная операция – событие, которое характеризует отдельные хозяйственные действия (факты), вызывающие изменения в составе, размещении имущества и (или) источниках его образования.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

Основная литература

1. Безбородова Т.И. Теория бухгалтерского учета [Электронный ресурс]: методические указания по выполнению контрольной работы для студентов III курса специальности 080100.62 - «Экономика» профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» (бакалавриат)/ Безбородова Т.И.— Электрон. текстовые данные.— Саратов: Вузовское образование, 2015.— 46 с.— Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/33847>.— ЭБС «IPRbooks», по паролю
2. Шинкарёва О.В. Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебно-методическое пособие/ Шинкарёва О.В.— Электрон. текстовые данные.— М.: Экономическое образование, 2015.— 60 с.— Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/33844>.— ЭБС «IPRbooks», по паролю

Дополнительная литература

1. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. пособие для вузов / Н. П. Кондраков. - Изд. 6-е, перераб.и доп. - М. : ИНФРА-М, 2009. - 831 с. : ил.
2. Бухгалтерский учет [Текст] : учебник / Н. П. Кондраков. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : ИНФРА-М, 2009. - 720 с. : ил.
3. Консалтинг: от бизнес-стратегии к корпоративной информационно-управляющей системе [Текст] : рек. УМО в качестве учебника для вузов / Калянов, Г. Н. - М. : Горячая линия-Телеком, 2011. - 210 с. : ил.
4. ERP [Текст] / J. Russell, R. Cohn. - [Б. м.] : VSD, 2012. - 64 с.
5. Экономика предприятия (фирмы) [Текст] : учебник для бакалавров / ред. В. Я. Горфинкель. - М. : Проспект, 2013. - 640 с.