

Автономная некоммерческая организация
высшего образования
«Институт непрерывного образования»

КУРС ЛЕКЦИЙ
для бакалавров по дисциплине
БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

доц., к.э.н. Бодрова Е.Е.

2018 г.

СОДЕРЖАНИЕ

Тема 1. Предмет, метод и методологические основы бухгалтерского учёта	3
Тема 2. Понятие и составные части бухгалтерского баланса	15
Тема 3. Учет и анализ денежных средств предприятия	30
Тема 4. Учет и анализ материально-производственных запасов	41
Тема 5. Учет, анализ и амортизация основных средств.	50
Тема 6. Учет оплаты труда	55
Тема 7. Учёт и анализ затрат	68
Тема 8. Учет готовой продукции	86
Тема 9. Учет финансовых результатов.	93
Тема 10. Учёт и анализ собственного капитала предприятия	99
Тема 11. Бухгалтерская отчетность организации её значение	112
Список источников	120
Приложение 1. Система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета в РФ	121
Приложение 2. Новые ПБУ в 2018–2021 годах	124
Приложение 3. Бухгалтерский баланс (Форма 1)	125

ТЕМА 1. ПРЕДМЕТ, МЕТОД И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА

Бухгалтерский учет — это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций

В России период проведения реформы системы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета длится уже более 15 лет. За это время были осуществлены значительные преобразования, отечественный бухгалтерский учет существенно изменился и перешел на новый уровень развития. Вместе с тем процесс реформирования бухгалтерского учета пока не завершен. Согласно ст. 4 Федерального закона № 402-ФЗ от 06.12.2011 законодательство РФ о бухгалтерском учете состоит из Федерального закона № 402-ФЗ, других федеральных законов и принятых в соответствии с ними нормативных правовых актов.

Правовые нормы, регламентирующие бухгалтерский учет, содержатся в различных нормативных правовых актах, каждый акт действует во взаимной связи с другими нормативными правовыми актами и не может противоречить нормативным правовым актам вышестоящего правотворческого органа. Совокупность нормативно-правовых актов образует 4-х уровневую систему (см. Приложение 1):

- первый уровень – федеральные стандарты;
- второй уровень – отраслевые стандарты;
- третий уровень – рекомендации в области бухгалтерского учета;
- четвертый уровень – стандарты экономического субъекта.

Система нормативного правового регулирования бухгалтерского учета представляет собой совокупность иерархически взаимосвязанных нормативных правовых актов, принимаемых компетентными правотворческими органами на основе и в соответствии с Конституцией РФ и имеющих в своем составе нормы, прямо или косвенно устанавливающие единые требования к бухгалтерскому учету и бухгалтерской (финансовой) отчетности» (см Приложение 1 таблица 2).

Система нормативного правового регулирования полностью соответствует Федеральному закону №402-ФЗ и ее можно представить в виде четырех блоков. Первый блок составляют законы: Конституция РФ, федеральные конституционные законы, Федеральный закон № 402-ФЗ, другие федеральные законы. Второй блок представлен подзаконными нормативными правовыми актами: указами и распоряжениями Президента РФ; постановлениями и распоряжениями Правительства РФ; приказами, распоряжениями, правилами, инструкциями и положениями Минфина России и Банка России; нормативными правовыми актами организаций. Третий блок состоит из нормативных правовых актов субъектов РФ: законов субъектов РФ и нормативных правовых актов представительных органов муниципальных образований. К четвертому блоку относятся международные договоры, которые не являются внутренними законами, но применяются на территории России и имеют приоритет над законами РФ, за исключением Конституции РФ. Таким образом, система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета является десятиуровневой и состоит из четырех блоков (законов, подзаконных нормативных правовых актов, нормативных правовых актов субъектов РФ по

установлению региональных и местных налогов, международных договоров), где между элементами каждого уровня существует иерархическая связь.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете». Ныне действующий Федеральный закон «О бухгалтерском учете» занимает центральное место в системе правового регулирования бухгалтерского учета и состоит из четырех глав, регламентируя основы в сфере бухгалтерского учета.

Глава первая «Общие положения» традиционно носит систематизирующий характер и содержит основные характеристики отношений, которые нормативно урегулированы в сфере учетной деятельности. Так, в общих положениях Федерального закона «О бухгалтерском учете» приводится легальное определение бухгалтерского учета, установлены цели законодательства о нем, а также сфера действия и его система, характеризуются основные понятия, применяемые в области бухгалтерского учета.

Согласно ст. 1, бухгалтерский учет – это формирование документированной систематизированной информации об объектах и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Целями рассматриваемого Федерального закона являются установление единых требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета. В ст. 2 определяется круг лиц, на которых распространяет свое действие Федеральный закон:

- коммерческие и некоммерческие организации;
- государственные органы,
- органы местного самоуправления,
- органы управления государственных внебюджетных фондов и территориальных государственных внебюджетных фондов;
- Банк России;
- индивидуальные предприниматели, в том числе адвокаты, нотариусы и иные лица, занимающиеся частной практикой;
- находящиеся на территории РФ филиалы, представительства и иные структурные подразделения организаций.

В ст. 3 Федерального закона приводится понятийный аппарат, который включает такие понятия, как:

- бухгалтерская (финансовая) отчетность – это информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными законом;
- стандарт бухгалтерского учета – документ, устанавливающий минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета;
- план счетов бухгалтерского учета – систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета; и др.

В гл. 2 «Общие требования к бухгалтерскому учету» установлены и охарактеризованы основные объекты бухгалтерского учета, а также общие правила его организации.

Все без исключения субъекты экономической деятельности, на которых распространяет действие данный Федеральный закон, обязаны вести учет непрерывно с

даты их государственной регистрации до даты прекращения деятельности в результате реорганизации или ликвидации.

Организация ведения бухгалтерского учета и хранения документов бухгалтерского учета является обязанностью руководителя экономического субъекта. В различных случаях (ст. 7) возможны следующие варианты организации бухгалтерского учета:

- назначение главного бухгалтера, уполномоченного и ответственного за ведение учета, своевременное составление и представление заинтересованным пользователям отчетности экономического субъекта;

- передача этого сегмента финансовой деятельности в специализированную организацию (как правило, аудиторские фирмы оказывают сопутствующие услуги по ведению бухгалтерского учета на основании гражданско-правовых договоров);

- ведение бухгалтерского учета лично.

В крупных организациях, а также в специализированных (банки, страховые фирмы) главный бухгалтер назначается в обязательном порядке и должен соответствовать установленным требованиям, гарантирующим его компетентность (например специальное образование, стаж работы и т.д.). По общему правилу ответственность за соблюдение финансовой дисциплины (т.е. за соблюдение действующего законодательства о бухгалтерском учете при осуществлении хозяйственной деятельности) несет именно главный бухгалтер. Вместе с тем в случае, если между главным бухгалтером и руководителем возникает разногласие, Федеральный закон устанавливает реализацию следующих действий:

- данные, содержащиеся в первичном учетном документе, принимаются (не принимаются) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, к регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета по письменному распоряжению руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за созданную в результате этого информацию;

- объект бухгалтерского учета отражается (не отражается) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, в бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании письменного распоряжения руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за достоверность представления финансового положения экономического субъекта на отчетную дату, финансового результата его деятельности и движения денежных средств за отчетный период.

Начиная с момента собственной регистрации субъект экономической деятельности обязан оформить локальным нормативным актом свою учетную политику. Как правило, в одном из первых приказов руководителя экономического субъекта устанавливаются основные параметры ведения учета хозяйственной деятельности, исходя из вариантов, предоставленных действующим законодательством. Учетная политика определяется (ст. 8) как совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета.

Например, учетной политикой закреплен:

- перечень счетов бухгалтерского учета, который будет использоваться при ведении бухгалтерского учета оперативной хозяйственной деятельности. Эти счета

выбираются из общего перечня, предусмотренного Планом счетов бухгалтерского учета, в соответствии со спецификой хозяйственной деятельности. Очевидно, что практически все экономические субъекты используют счет 50 «Касса»; счет 51 «Расчетный счет»; другие аналогично универсальные. Вместе с тем далеко не все ведут, например, производственную деятельность и, следовательно, не вводят в свой рабочий план счетов счет 20 «Основное производство» и иные подобные. В этом заключается ограничено диспозитивный подход законодателя к правовому обеспечению отношений в области учета (возможность выбора из перечня вариантов, установленных законодательно);

- способы оценки товарно-материальных ценностей, исходя из положений ПБУ 5/01;
- порядок оценки и переоценки основных средств, в соответствии с ПБУ 6/01 (аналогично);
- способы оценки нематериальных активов с учетом положений ПБУ 14/07 (аналогично);
- порядок и сроки проведения инвентаризации;
- другие способы ведения бухгалтерского учета, характерные для конкретного экономического субъекта.

Учетная политика, будучи установлена и утверждена руководителем, не вправе меняться произвольно в дальнейшем, а должна использоваться последовательно из года в год. Рассматриваемый Федеральный закон специально предусматривает случаи возможного внесения поправок в учетную политику:

- изменение требований, установленных законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами;
- разработка или выбор нового способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приводит к повышению качества информации об объекте бухгалтерского учета;
- существенное изменение условий деятельности экономического субъекта.

Далее последовательно рассмотрены такие элементы методологии бухгалтерского учета, как документация (ст. 9, 10); инвентаризация (ст. 11); отчетность (ст. 13, 14).

В соответствии с рекомендациями МСФО в Федеральном законе сделан акцент на таком элементе, как отчетность. Например, установлено, что бухгалтерская отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений (ст. 13).

В отношении следующего элемента бухгалтерской методологии, а именно оценки, Федеральным законом установлено общее требование обязательного денежного измерения объектов бухгалтерского учета в валюте РФ (рублях). Иностранная валюта подлежит пересчету в валюту РФ (ст. 12).

Ст. 15 установлено требование к отчетному периоду, который соответствует календарному году (с 1 января по 31 декабря включительно, за исключением случаев создания, реорганизации и ликвидации юридического лица).

Далее ст. 16 и 17 главы 2 содержат нормы, определяющие особенности отчетности при проведении процедур реорганизации и ликвидации юридического лица.

Статья 18 подчеркивает публичный характер информации, которая содержится в отчетности экономических субъектов, а также устанавливает порядок и сроки

представления отчетности в специально уполномоченные органы специальной компетенции. Обязательные экземпляры бухгалтерской (финансовой) отчетности составляют государственный информационный ресурс. Заинтересованным лицам обеспечивается доступ к нему, за исключением случаев, когда в интересах сохранения государственной тайны такой доступ должен быть ограничен.

Следует обратить внимание на требование организации экономическим субъектом внутреннего контроля в отношении совершаемых им фактах хозяйственной жизни, в особенности в том случае, если его необходимость установлена Федеральным законом «Об аудиторской деятельности».

Глава 3 Федерального закона «О бухгалтерском учете» является новацией, направленной на сближение отечественного правового регулирования с рекомендациями МСФО. Так, ст. 20 содержит принципы регулирования бухгалтерского учета, а именно:

- соответствия федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;
- единства системы требований к бухгалтерскому учету;
- упрощения способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства и отдельных форм некоммерческих организаций;
- применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов;
- обеспечения условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов;
- недопустимости совмещения полномочий по утверждению федеральных стандартов и государственному контролю (надзору) в сфере бухгалтерского учета.

В ст. 21 впервые в отечественном законодательстве о бухгалтерском учете представлена система стандартизации документов, регулирующих отношения в сфере бухгалтерского учета, а именно:

- федеральные стандарты;
- отраслевые стандарты;
- рекомендации в области бухгалтерского учета;
- стандарты экономического субъекта.

Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), утверждаемые Минфином России, относятся к федеральным стандартам. Очевидно, что указанная стандартизация предусматривает нормативную иерархию и нормы положений низшего уровня не могут противоречить соответствующим нормам стандартов более высокого уровня (например, нормам федеральных стандартов).

В главе 3 впервые приводятся нормы о саморегулировании отношений в области бухгалтерского учета. Например, ст. 22 установлено, что органами государственного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации являются уполномоченный федеральный орган (Минфин России) и Банк России. Регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации могут осуществлять также СРО, в том числе СРО предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторов, заинтересованные принимать участие в регулировании бухгалтерского учета, а

также их ассоциации и союзы и иные некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета.

В ст. 23 закрепляются соответствующие функции органов государственного регулирования (например, утверждение и экспертиза федеральных стандартов, участие в разработке международных стандартов) и субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета (например, разработка проектов федеральных стандартов и проведение публичного обсуждения этих проектов). Ст. 24 установлены функции субъекта негосударственного регулирования бухгалтерского учета.

В соответствии со ст. 25 предполагается создание Совета по стандартам бухгалтерского учета, к обязанностям которого отнесено проведение экспертизы проектов федеральных стандартов:

- на предмет соответствия законодательству РФ о бухгалтерском учете;
- соответствия потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;
- для обеспечения единства системы требований к бухгалтерскому учету;
- обеспечения условий для единообразного применения федеральных стандартов.

Таким образом, наряду с тем, что основное методологическое руководство в сфере бухгалтерского учета осуществляется Минфином России, важными направлениями совершенствования в рассматриваемой сфере в современных условиях являются создание ряда авторитетных и представительных профессиональных (саморегулируемых) объединений, развитие системы профессиональной аттестации бухгалтеров и аудиторов, присоединение к деятельности соответствующих профессиональных международных организаций (Международная федерация бухгалтеров, Комитет по МСФО, секция по бухгалтерскому учету Комитета по торговле и развитию ООН, Организация экономического сотрудничества и развития и др.), разработка и широкое общественное признание норм профессиональной этики, организация контроля за профессиональной деятельностью и т.д.

Глава 4 Федерального закона содержит заключительные положения, содержащие информацию о правилах хранения документов бухгалтерского учета (ст. 29). Так, документы учетной политики, стандарты экономического субъекта, другие документы, связанные с организацией и ведением бухгалтерского учета, в том числе средства, обеспечивающие воспроизведение электронных документов, а также проверку подлинности электронной подписи, подлежат хранению экономическим субъектом не менее 5 лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в последний раз.

В последующих статьях Федерального закона устанавливается порядок и сроки его ввода в действие.

В завершение рассмотрения Федерального закона «О бухгалтерском учете» можно констатировать, что его основной новацией является то, что начиная с января 2013 г. процедуры методического руководства бухгалтерским учетом в России претерпевают существенные изменения в направлении передачи части функций государственных органов СРО.

Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ). ПБУ – это стандарты бухгалтерского учета России, регламентирующие порядок бухгалтерского учета те или

иных активов, обязательств или событий хозяйственной деятельности. Утверждаются ПБУ приказами Минфина России.

ПБУ по бухучету издаются в общем случае Минфином РФ, для кредитных организаций – Банком России. Соблюдать нормы, установленные ПБУ, необходимо всем организациям, если в том или ином положении прямо не указаны исключения. Например, в п. 3 ПБУ 8/2010 говорится о том, что правила, закрепленные в соответствующем источнике, могут не применяться организациями, которые применяют упрощенные схемы ведения бухучета. К таковым относятся, в частности, субъекты малого бизнеса, НКО и другие субъекты (информация Минфина от 29.06.2016 № ПЗ-3/2016).

Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) являются обязательными документами. Следовать им должны все компании, которые ведут бухгалтерский учет.

На сегодняшний день в российской Федерации приняты и действуют следующие положения по бухгалтерскому учету (ПБУ):

- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации;
- ПБУ 1/2008 Учетная политика организации;
- ПБУ 2/2008 Учет договоров строительного подряда;
- ПБУ 3/2006 Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте;
- ПБУ 4/99 Бухгалтерская отчетность организации;
- ПБУ 5/01 Учет материально-производственных запасов;
- ПБУ 6/01 Учет основных средств;
- ПБУ 7/98 События после отчетной даты;
- ПБУ 8/2010 Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы;
- ПБУ 9/99 Доходы организации;
- ПБУ 10/99 Расходы организации;
- ПБУ 11/2008 Информация о связанных сторонах;
- ПБУ 12/2010 Информация по сегментам;
- ПБУ 13/2000 Учет государственной помощи;
- ПБУ 14/2007 Учет нематериальных активов;
- ПБУ 15/2008 Учет расходов по займам и кредитам;
- ПБУ 16/02 Информация по прекращаемой деятельности;
- ПБУ 17/02 Учет расходов на научно - исследовательские, опытно - конструкторские и технологические работы;
- ПБУ 18/02 Учет расчетов по налогу на прибыль;
- ПБУ 19/02 Учет финансовых вложений;
- ПБУ 20/03 Информация об участии в совместной деятельности;
- ПБУ 22/2010 Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности;
- ПБУ 23/2011 Отчет о движении денежных средств;
- ПБУ 24/2011 Учет затрат на освоение природных ресурсов.

С 2017 года Министерством финансов начата глобальная разработка федеральных стандартов бухучета на 2017–2019 годы. Согласно приказу Минфина «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухучета...» от 07.06.2017 № 85н будут

разработаны новые ПБУ и внесены поправки в уже изданные положения. План разработки и внедрения новшеств приведен в таблице (см. Приложение 2).

Организация бухгалтерского учета. Под организацией бухгалтерского учета понимают систему построения учетного процесса, которая включает в себя первичный учет и документооборот, инвентаризацию, план счетов бухгалтерского учета, форму бухгалтерского учета, формы организации учетно-вычислительных работ, объем и содержание отчетности.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций. Последние могут в зависимости от объема учетной работы в соответствии с законом «О бухгалтерском учете»:

- 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.

Главный бухгалтер (бухгалтер) назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации; подчиняется непосредственно руководителю; несет ответственность за ведение учета и своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности; обеспечивает соответствие совершенных хозяйственных операций законодательству РФ; осуществляет контроль за движением имущества и выполнением обязательств; подписывает денежные и расчетные документы. Финансовые и кредитные обязательства без его подписи считаются недействительными; его требования по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых сведений обязательны для всех работников организации. Возможно несколько вариантов организации бухгалтерской службы на предприятии: предметный, функциональный, линейный, по вертикали и комбинированный:

- предметный вариант предусматривает организацию бухгалтерской службы в соответствии с названием отделов;
- функциональный – предусматривает определенную специализацию выполнения работником или группой однородных учетных операций, соответствующих стадиям технологического процесса формирования учетной информации.
- линейная (иерархическая) бухгалтерия – при которой все работники бухгалтерии подчиняются главному бухгалтеру (на небольших предприятиях);
- по вертикали (линейно-штабная) – при которой создаются промежуточные звенья (группы), возглавляемые старшими бухгалтерами, подчиняющимися главному бухгалтеру (на средних предприятиях);
- комбинированная (функциональная), при которой специальные структурные подразделения выполняют замкнутый цикл работ (на крупных производствах). Важным этапом в разработке структуры бухгалтерии является формирование системы должностей, должностных инструкций на каждого работника, составление графика учетных работ.

Формы бухгалтерского учета. Учетные регистры – счетные таблицы определенной формы, построенные в соответствии с экономической группировкой данных об имуществе и источниках его образования.

Регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в первичных документах, для отражения на счетах и в бухгалтерской отчетности.

В учетных регистрах производится регистрация и экономическая группировка информации о финансово-хозяйственной деятельности организации. В них записываются сведения из первичных документов, обеспечивается их сохранность и осуществляется обобщение отраженной в них информации.

Наибольшая степень сохранности информации обеспечивается в бухгалтерских книгах, все страницы которых нумеруются, переплетаются и на последней странице указывается общее число пронумерованных страниц за подписью главного бухгалтера или другого уполномоченного лица. На переплете книги фиксируют год её открытия, название организации и синтетический счет. Однако с информацией, содержащейся в книге, может работать одновременно только один учетный работник.

Карточки представляют собой плотные бланки с отпечатанными на них таблицами и предназначены для длительного пользования. Они не скрепляются между собой и хранятся в картотеке (специальном ящике). С карточками могут работать одновременно несколько учетных работников, однако они легко теряются и поэтому необходима регистрация карточек в специальном реестре.

Конткоррентные карточки используются для учета в денежном измерителе расчетов и фондов; инвентарные – для учета материальных ценностей в натуральном и суммовом выражении; многографные – для отражения одного факта хозяйственной жизни несколькими составляющими его суммами (учет затрат на объект). Свободные листы (ведомости) не имеют прочного скрепления, изготавливаются из неплотной бумаги большого формата, хранятся в отдельных папках. Использование различных видов регистров в учете хозяйственной деятельности организации регламентируется положениями и инструкциями по ведению учетных процессов и их механизации.

Графление бухгалтерских регистров может быть параллельным, последовательным и смешанным. Содержание учетных регистров, как и данные внутренней бухгалтерской отчетности, признано коммерческой тайной предприятия. Запись хозяйственных операций в учетные регистры, называемая счетной записью, осуществляется на основе контрировки на третьем этапе обработки документов.

В учетных регистрах могут возникать ошибки (локальные и транзитные). Причинами их могут быть утомление и небрежность работников, неисправность техники. Исправление ошибок в учетных регистрах должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления. Наиболее распространены три специальных способа их исправления: корректурный метод, дополнительная и сторнировочная запись:

- корректурный – используется когда ошибка не затрагивает корреспонденцию счетов, быстро обнаружена и не отразилась на итогах учетных записей;

- дополнительная проводка – применяется, когда в бухгалтерской проводке и в учетном регистре указана правильная корреспонденция счетов, но уменьшена сумма по операции;

– «красное сторно» – используется, если в регистре указана неправильная корреспонденция счетов.

Совокупность, логические связи, способы построения учетных регистров определяют форму бухгалтерского учета, применяемую экономическим субъектом.

Объединяющими чертами всех форм бухгалтерского учета являются: двойная запись; хронологическая и систематическая записи одновременно; число уровней обобщения информации; регистрация совершившихся и ожидаемых фактов хозяйственной деятельности.

Наиболее распространенными формами бухгалтерского учета в настоящее время являются: мемориально-ордерная; журнально-ордерная; автоматизированная; упрощенная.

Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета (ФБУ). К особенностям мемориально-ордерной ФБУ относится ведение только одного регистра синтетического учета – главной книги, имеющей отдельные развороты для каждого счета. Записи в ней производятся ежедневно в течение месяца на основании мемориальных ордеров. Для контроля записей в главной книге, в конце месяца после её закрытия составляется оборотная ведомость по синтетическим счетам. Главная книга составляется в виде контрольной ведомости, в которой счета строятся по шахматной форме с раскрытием их корреспонденции. К преимуществам данной формы можно отнести строгую последовательность учетного процесса, простоту и доступность учетной техники, широкое использование стандартных форм аналитических регистров, возможность дифференциации учетной работы по квалификационному уровню работников.

Недостатками мемориально-ордерной ФБУ являются трудоемкость учета, вызванная дублированием одних и тех же записей, отрыв аналитического учета от синтетического, громоздкость аналитического учета, отсутствие в них показателей для анализа, контроля и составления отчетности о хозяйственной деятельности организации, необходимость произведения дополнительных выборок и группировок данных.

Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета. Основными учетными регистрами при журнально-ордерной ФБУ являются журналы ордера, поэтому и форма называется журнально-ордерной. Журнал-ордер – регистр, в котором сочетаются хронологические и систематические, а также аналитические и синтетические формы записи. Журналы-ордера имеют свой постоянный номер и открываются для каждого синтетического счета или нескольких взаимосвязанных счетов.

Таким образом, в условиях журнально-ордерной формы учета накопительные ведомости превращены в основные учетные регистры, в которых осуществляется группировка и отражение данных первичных документов по корреспондирующим счетам. При большом количестве однородных первичных документов данные сначала накапливаются в группировочных вспомогательных ведомостях и таблицах, итоги которых в конце месяца переносятся в соответствующие журналы-ордера.

Важным принципом журнально-ордерной формы учета является однократность записей оборотов по счетам в течение отчетного месяца. Это достигается тем, что журналы-ордера составляются только по кредиту счетов, в которых указываются суммы хозяйственных операций по корреспондируемым счетам. Итоговые данные по кредиту каждого счета в конце месяца переносятся в Главную книгу из соответствующего журнала-ордера одной суммой. Оборот по дебету записывается в Главную книгу из

разных журналов-ордеров, что позволяет показать слагаемые этого оборота по корреспондирующим кредитуемым счетам. Такой порядок синтетического учета экономичен, поскольку исключает дублирование записи.

Учетные записи в журналах-ордерах обосновываются соответствующими первичными документами или бухгалтерскими справками, контролируются также путем сопоставления их с соответствующими показателями других регистров.

К преимуществам журнально-ордерной формы можно отнести снижение трудоемкости учетного процесса, повышение контрольного значения учета и облегчение задачи составления отчетности. К недостаткам журнально-ордерной формы относятся сложность и громоздкость построения журналов-ордеров, ориентированность на ручную технику их заполнения.

Автоматизированная форма учета. Применение вычислительной техники в учетном процессе позволяет обеспечить высокую точность и оперативность данных учета, повысить производительность работников, освободить их от выполнения простых монотонных функций и предоставить большую возможность заниматься контролем и анализом хозяйственной деятельности, увязать все виды учета и планирования, т.к. они используют одни и те же носители информации.

Метода бухгалтерского учета. Задачи бухгалтерского учёта решаются посредством использования различных способов и приемов, совокупность которых называется методом бухгалтерского учёта, который включает в себя следующие основные элементы:

- документирование - письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции, придающее юридическую силу данным бухгалтерского учета;
- оценка – способ выражения денежных средств и их источников в денежном измерении;
- бухгалтерские счета – способ группировки текущего отражения имущества, обязательств и операций;
- двойная запись - взаимосвязанное отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, когда каждая операция одновременно записывается по дебету одного счета и кредиту другого счета на одинаковую сумму ;
- инвентаризация – проверка наличия числящегося на балансе организации имущества, проводимая путем подсчета, описания, взвешивания, взаимной сверки, оценки выявленных средств, и сравнении полученных данных с данными бухгалтерского учета;
- калькулирование – исчисление себестоимости единицы продукции, работ, услуг в денежном выражении, то есть расчет себестоимости ;
- бухгалтерский баланс - является источником информации и представляет собой способ экономической группировки имущества организации по составу, размещению и источникам формирования, выраженный в денежной оценке и составленный на определенную дату;
- бухгалтерская отчетность – совокупность показателей учета, отраженных в форме определенных таблиц и характеризующих движение имущества, обязательств и финансовое положение организаций за отчетный период.

Принципы бухгалтерского учета. Основными принципами бухгалтерского учета можно считать следующие принципы.

1. Принцип автономности – любая организация существует как самостоятельное юридическое лицо. В бухгалтерском учете отражается только то имущество, которое признано собственностью данной конкретной организации или предприятия.

2. Принцип двойной записи — все хозяйственные операции отражаются одновременно по дебету одного бухгалтерского счета и кредиту другого счета на одинаковую сумму.

3. Принцип действующей организации организация функционирует и планирует сохранять свои позиции на экономическом рынке в будущем, в указанные сроки и в установленном порядке погашая обязательства перед своими партнерами.

4. Принцип объективности состоит в том, что все хозяйственные операции должны находить отражение в бухгалтерском учёте, быть зарегистрированными на протяжении всех этапов учёта, подтверждаться оправдательными документами, на основании которых ведётся бухгалтерский учёт.

5. Принцип осмотрительности предполагает определённую степень осторожности в процессе формирования суждений, необходимых при расчётах, производимых в условиях неопределённости, позволяющую избежать завышения активов или доходов, и занижения обязательств, или расходов. Соблюдение принципа осмотрительности предотвращает возникновение скрытых резервов и чрезмерных запасов, сознательное занижение активов или доходов, либо преднамеренное завышение обязательства, или расходов.

6. Принцип начислений — все операции записываются по мере их возникновения, а не в момент оплаты, и относятся к тому отчётному периоду, когда была совершена операция. Этот принцип условно можно разделить на:

- принцип регистрации дохода (выручки) — доход отражается в том периоде, когда он получен, а не когда произведена оплата;

- принцип соответствия — доходы отчётного периода должны быть соотнесены с расходами, благодаря которым эти доходы были получены.

7. Принцип периодичности регулярное составление бухгалтерского баланса и отчетности за следующие периоды: год, полугодие, квартал, месяц. Этот принцип обеспечивает сопоставимость отчётных данных, позволяет по истечении определённых периодов времени исчислить финансовые результаты.

8. Принцип конфиденциальности. Содержание внутренней учётной информации — коммерческая тайна организации, за разглашение и нанесение ущерба её интересам предусмотрена установленная законодательством ответственность.

9. Принцип денежного измерения - единицей количественного денежного измерения фактов хозяйственной деятельности выступает валюта страны.

ТЕМА 2. ПОНЯТИЕ И СОСТАВНЫЕ ЧАСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

Бухгалтерский баланс. В бухгалтерском учете термином «баланс» (bis - дважды и lanx - чаша весов, двучашие) пользуются:

– говоря о равенстве итогов, когда равны итоги записей по дебету и кредиту счетов, итоги записей по аналитическим счетам и соответствующему синтетическому счету, итоги актива и пассива бухгалтерского баланса и др.;

– для обозначения наиболее важной формы бухгалтерской отчетности, показывающей состояние средств организации в денежной оценке на определенную дату.

Бухгалтерский баланс представляет собой совокупность сведений о ценности имущества и обязательствах предприятия, организованную и упорядоченную в таблице.

Бухгалтерский баланс находится в числе наиболее значимых форм бухгалтерской отчетности. По данным, содержащимся в балансе, можно делать выводы о доходности или убыточности компании, об имеющейся в наличии собственности, о задолженностях фирмы.

Сведения в документе являются актуальными на конкретную дату, обычно это последний день отчетного квартала или года. В этом заключается его главное отличие от прочих отчетов, в которых информация отражается за какой-то период деятельности организации нарастающим итогом с начала года.

Бухгалтерский баланс оформляется по утвержденной Министерством финансов форме №1, в которую, однако, разрешается вносить дополнительные поля с показателями компании или убирать поля, для заполнения которых не будет данных. Он включает в себя две части: Актив и Пассив (см. Приложение 1). Их итоги оказываются равными, так можно проверить, правильно ли баланс составлен.

Актив демонстрирует наличие у фирмы имущества и подразделяется на 2 раздела:

– оборотные активы компании, которые достаточно скоро можно обратить в денежные средства (сюда относятся активы, служащие фирме меньше года: сырье, материалы, деньги, краткосрочная дебиторская задолженность...);

– внеоборотные активы предприятия (активы, которые будут служить дольше года: постройки, вклады на долгий срок, оборудование...).

Задача Пассива – ознакомить с источниками образования перечисленного в Активе имущества, он включает 3 раздела:

– капитал и резервы (личное имущество хозяев предприятия);

– краткосрочные обязательства (любые долги, которые следует уплатить в рамках одного года, это могут быть средства для зарплаты сотрудникам или для контрагентов);

– долгосрочные обязательства (любые долги, погашать которые придется дольше года: кредитные продукты банков, например).

Классификация бухгалтерских балансов. Как уже было сказано, бухгалтерский баланс представляется в табличной форме, таблицы в нем могут быть:

– горизонтальные (в случаях, когда валюта принимается за сумму активов баланса, которая равняется сумме капитала и обязательств),

– вертикальные (для ситуаций, когда валюта принимается за размер чистых активов предприятия (капитала), а они равняются активам компании за минусом обязательств).

Более подробно классификацию бухгалтерских балансов рассмотрим в таблице 1.

Таблица 1 – Классификация бухгалтерских балансов

По целям составления	
Пробный (предварительный)	Для проверки дебетовых и кредитовых остатков на предмет равенства
Ликвидационный:	Оформляется во время ликвидации организации, чтобы рассмотреть ее имущественное состояние
- промежуточный	Составляется по прошествии двух месяцев с момента упоминания в «Вестнике гос. регистрации» о ликвидации предприятия, должен заполняться ликвидационной комиссией, но зачастую этим занимается бухгалтерия компании
- окончательный	Сводка данных об остатках активов для раздела между руководителями или участниками, оформляется после выплаты всех долгов
Прогнозный	Заполняется, исходя из ожидаемого балансового отчета, оформляемого до конца отчетного периода; статьи прогнозного баланса изменяются в большую или меньшую сторону с учетом запланированных на будущий год хозяйственных операций
Отчетный	Обобщение и демонстрация данных об активах, обязательствах и капитале предприятия
По методу указания сведений	
Статический (сальдовый)	Оформляется на конкретную дату
Динамический (оборотный)	Оформляется по итогам какого-либо периода
В зависимости от времени оформления	
Вступительный	Заполненный при открытии компании
Текущий	Оформленный на отчетный день
Ликвидационный	Составленный на момент закрытия компании
Санитруемый	Заполняемый при принятии спасительных мер, когда фирма близится к банкротству
Разделительный	Составляемый во время раздела предприятия на несколько компаний
Объединительный	Оформляемый во время присоединения других компаний
В зависимости от числа предприятий, данные о которых будут отражены в балансе	
Единичный	Баланс для одной фирмы
Сводный	Баланс с данными о нескольких предприятиях сразу
Консолидированный	Для нескольких компаний, но с оговоркой — внутренние обороты между ними не учитываются при оформлении баланса
По виду начальных сведений	
Инвентарный	Оформленный по итогам проведенной инвентаризации
Книжный	Заполненный на основании исключительно сведений бухучета
Генеральный	Использовались сведения из бухгалтерских регистров и итоги инвентаризации
По методу отражения информации	
Брутто	С указанием сведений об амортизации, резервах, наценке из регулирующих статей
Нетто	Без указания сведений из регулирующих статей
По полноте указываемых данных	
Полный	Развернутый баланс
Сокращенный	Только основные цифры
По организационно-правовой форме предприятия (кроме того, по виду деятельности: может быть основной и вспомогательной)	
Балансы: - государственных учреждений, - общественных организаций, - совместных предприятий, - частных фирм	Различаются в зависимости от наличия тех или иных данных для отображения в балансе

Сведения бухгалтерского баланса необходимы. Сведения бухгалтерского баланса формируют мнение о предприятии, об успехе его хозяйственной деятельности.

Эти данные представляются важными для следующих субъектов экономической деятельности.

1. Руководителей компании. Успешное ведение деятельности невообразимо без оценки ее итогов по окончании какого-либо периода работы. Таблицы баланса предоставляют необходимую информацию для анализа эффективности предприятия.

2. Партнеров предприятия. Бухгалтерский баланс дает возможность принять решение о возможности совместной работы или об отказе в сотрудничестве, всестороннее изучение потенциального партнера и его финансовое благополучие, свидетельствуют о возможности будущего исполнения обязательств по договору.

3. Банковских учреждений. Перед тем, как выдать компании кредит и решить, в каком размере его выдавать, банк должен убедиться в платежеспособности и надежности заемщика, чтобы обезопасить свои деньги.

4. Акционеров, органов статистики, налоговой службы. Перед вышеперечисленными лицами и учреждениями у компании существуют обязательства, основное из которых – предоставление всей имеющейся информации о функционировании фирмы.

Основными показателями устойчивости и платежеспособности фирмы являются следующие показатели:

- участие личного капитала фирмы (желательно не менее половины всех средств);
- объемы, скорость роста и доля дебиторской/кредиторской задолженности (желательно приблизительное равенство);
- увеличение валюты баланса по завершении отчетного периода (соответственно выше инфляционного уровня);
- объем и скорость роста капитала компании и займов, взятых на продолжительный период времени, оказываются выше аналогичных данных по внеоборотным активам;
- скорости роста оборотных активов выше скорости роста внеоборотных активов и обязательств, требующих исполнения в короткие сроки;
- в отчете не значатся убытки, которые не были покрыты.

Принципы составления бухгалтерского баланса. Один из отчетов, которые должна сдать организация в налоговую инспекцию — это бухгалтерский баланс. Данный отчет составляется за календарный год. Баланс имеет форму №1 бухгалтерской отчетности. Данная форма баланса актуальна на сегодняшний день. В пустых строках баланса ставятся прочерки. Все суммы, представленные в балансе, округляются до тысяч либо до миллионов рублей, знаки после запятой отсутствуют. Всю иностранную валюту переводят в рубли по курсу ЦБ РФ на дату составления отчета. Бухгалтерский баланс можно составлять на любую дату (как правило, начало квартала, года), чтобы проверить правильно ли ведется учет на предприятии. Состоит данный отчет из двух частей (страниц): активы и пассивы предприятия. По итогам баланса итоговая сумма активов должна быть равна итоговой сумме пассивов, если же этого равенства нет, значит в баланс закралась ошибка и придется её искать.

Бухгалтерский баланс заполняется на основании оборотно-сальдовой ведомости.

Бланк состоит из «шапки» и двух таблиц: активы и пассивы. Рассмотрим последовательно заполнение каждой из частей баланса.

Заполнение «шапки». Вверху указывается, на какую дату составляется баланс. (последний день отчетного периода). Далее пишется наименование организации, её

индивидуальный код ОКПО, ИНН, вид деятельности ОКВЭД, утвержденный классификатором органов статистики. В строке «организационно-правовая форма» указывается организационно-правовая форма организации, далее «форма собственности», также здесь нужно отметить соответствующие коды собственности: ОКФС, ОКОПФ. Для ООО – код 65. Для частной формы собственности соответствующий код 16. Все числовые записи в балансе будут выражены в тысячах, соответственно в строке бухгалтерского баланса «единица измерения» указывается код 384. Для миллионов рублей соответствующий код будет 385. В последней строке «шапки» указывается юридический адрес организации, то есть адрес, где она официально зарегистрирована.

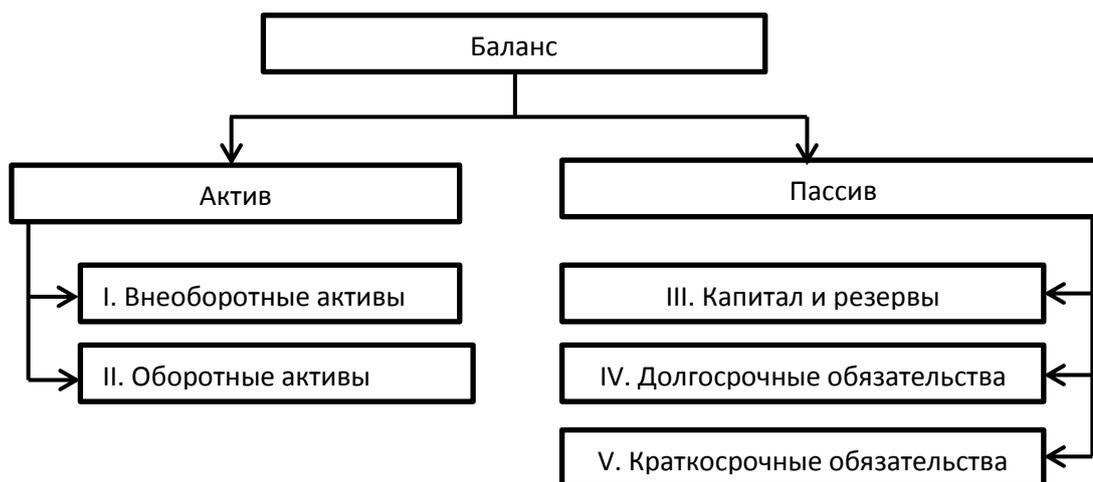


Рисунок 1 – Структура бухгалтерского баланса

Заполнение таблицы «Активы» бухгалтерского баланса формы 1. Данная таблица состоит из двух разделов: внеоборотные активы и оборотные активы. Напротив каждого вида активов (в балансе это называются статьи баланса) пишется соответствующая ей сумма, округленная до тысячи или миллиона рублей. В первой графе указываются данные на отчетную дату отчетного периода, во второй графе – данные на конец предыдущего года, в третьей графе – данные на конец года, предшествующего предыдущему.

Заполнение таблицы «Активы».

Раздел I Внеоборотные активы.

Нематериальные активы (1110): указывается остаточная стоимость, полученная как разность между учетной стоимостью НМА (дебет 04 «Нематериальные активы») и начисленной амортизацией (кредит 05 «Амортизация нематериальных активов»), здесь не учитываются данные из стр. 1120 (результаты исследований и разработок).

Результаты исследований и разработок (1120): данные по завершенным научно-исследовательским разработкам, работам (НИОКР), данные для этой статьи берутся из сч. 04 «Нематериальные активы» субсчет «НИОКР».

Нематериальные и материальные поисковые активы (1130-1140): данные по поиску, разведке месторождений полезных ископаемых, а также по используемому при этом оборудованию.

Основные средства (стр1150): указывается остаточная стоимость, полученная как разность между учетной стоимостью ОС (дебет сч. 01 «Основные средства») и начисленной амортизацией (кредит сч. 02 «Амортизация»).

Доходные вложения в материальные ценности (1160): данные по основным средствам, учитываемым на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности», определяются также по остаточной стоимости.

Финансовые вложения (1170): указываются финансовые вложения организации сроком более 12 месяцев (складывается из дебета 58 «Финансовые вложения» и дебета 55 «Специальные счета в банках» субсчет «Депозиты»).

Отложенные налоговые активы (1180): берется сальдо счета 09 «Отложенные налоговые активы».

Прочие внеоборотные активы (1190): указываются все остальные внеоборотные активы, которые не были отражены в предыдущих статьях.

Итого по разделу I (1100): суммируются значения строк 1110-1190.

Раздел II Оборотные активы.

Запасы (1210): учитываются все материально-производственные запасы, имеющиеся у предприятия (берутся данные, касающиеся материалов, сырья: счет 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»; касающиеся производства: 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательное производство», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающиеся производства и хозяйства»; касающиеся товаров и готовой продукции: 41 «Товары», 42 «Торговая наценка», 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на продажу», 45 «Товары отгруженные», а также 97 «Расходы будущих периодов».

НДС по приобретенным ценностям (1220): указывается сальдо счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», то есть тот НДС, который был предъявлен поставщиками, но не принят к вычету.

Дебиторская задолженность (1230): сумма задолженности контрагентов перед организацией, данные берутся со счетов, на которых учитываются взаимоотношения с различными контрагентами: поставщиками (сч. 60), покупателями (сч. 62), персоналом (70, 71, 73), налоговой инспекцией и ПФ (68 и 69), учредителями (75), прочими контрагентами (76).

Финансовые вложения (1240): вложения сроком менее 12 месяцев.

Денежные средства и денежные эквиваленты (1250): все средства предприятия в рублях (сальдо счетов 50 и 51), валюте (сальдо счета 52), чеки, аккредитивы (сальдо сч. 55 по субсчетам «Чеки», «Аккредитивы»).

Прочие оборотные активы (1260): указываются все остальные оборотные активы, которые не отразились в предыдущих строках.

Итого по разделу II (1200): сумма значений строк 1210-1260.

Баланс (1600): суммируются данные строк 1100, 1200.

Заполнение таблицы «Пассивы» бухгалтерского баланса форма 1. Таблица пассивов состоит из трех разделов: капитал и резервы, долгосрочные обязательства, краткосрочные обязательства.

Раздел III Капитал и резервы.

Уставный капитал (1310): кредитовое сальдо сч. 80 «Уставный капитал».

Собственные акции (1320): дебетовое сальдо сч. 81 «Собственные акции (доли)».

Переоценка внеоборотных активов (1340): если организация проводила переоценку нематериальных активов и основных средств, то здесь указывается сумма, на которую

увеличилась стоимость внеоборотных активов (кредитовое сальдо сч. 83 «Добавочный капитал»).

Добавочный капитал без переоценки (1350): кредитовое сальдо сч. 83 за вычетом сумм, указанных в строке 1340.

Резервный капитал (1360): если организация создает резервный капитал из нераспределенной прибыли, то эти данные отражаются в данной строке (дебет 82 «Резервный капитал»).

Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (1370): данные берутся со счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток».

Итого по разделу III (1300): сумма значений строк 1310-1370.

Раздел IV Долгосрочные обязательства.

Заемные средства (1410): кредиты организации сроком более 1 года (кредит 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»).

Отложенные налоговые обязательства (1420): кредит 77 «Отложенные налоговые обязательства».

Оценочные обязательства (1430): кредит 96 «Резервы предстоящих расходов», срок исполнения этих обязательств свыше 1 года.

Прочие обязательства (1450): указываются все не отраженные выше обязательства сроком более 1 года.

Итого по разделу IV (1400): сумма значений строк 1410-1450.

Раздел V Краткосрочные обязательства.

Заемные средства (1510): кредиты сроком менее 1 года (кредит 66), а также долгосрочные кредиты, срок погашения которых меньше 1 года (кредит 67).

Кредиторская задолженность (1520): задолженность перед поставщиками (счет 60), покупателями (62), персоналом (70, 71, 73), бюджетом (68 и 69), учредителями (75), прочими контрагентами (76) сроком менее 1 года.

Доходы будущих периодов (1530): данные счета 98 «Доходы будущих периодов» (кредитовое сальдо).

Оценочные обязательства (1540): кредит 96 «Резервы предстоящих расходов», срок исполнения менее 1 года.

Прочие обязательства (1550): указываются все остальные краткосрочные обязательства сроком менее 1 года, не отраженные выше.

Итого по разделу V (1500): сумма строк 1510-1550.

Баланс (1700): сумма значений строк 1300, 1400, 1500.

По факту заполнения бухгалтерского баланса форма 1 значения строк 1700, 1600 должны совпасть. Так как пассивы представляют из себя источники формирования активов, каждая запись в бухгалтерском учете (бухгалтерская проводка) выполняется одновременно по дебету одного счета и кредиту другого. Если же во время заполнения бухгалтерского баланса возникли расхождения при заполнении формы №1, то необходимо искать ошибку в учете.

Оценка структуры бухгалтерского баланса Основная составляющая баланса – балансовая статья, соответствующая показателю, который используется для оценки некоторых видов экономических ресурсов и способов их приобретения. Бухгалтерский баланс включает в себя 2 раздела: Актив и Пассив. Задача первого — ознакомить внутренних и внешних пользователей бухгалтерского баланса со списком имущества

фирмы, с описанием каждой его составляющей, с методами его эксплуатации. Пассив отображает данные о том, откуда собственность появилась, о личном капитале предприятия, о задолженностях компании перед кредиторами/контрагентами, об обязательствах организации.

Бухгалтерский баланс демонстрирует выгоду или неоправданность вложения средств капитала в развитие компании, достаточность произведенных денежных вкладов для текущей и будущей хозяйственной деятельности, оценку объемов и источников займов и целесообразность их оформления.

Анализ структуры баланса имеет 2 цели: изучение сведений о том, возможно ли при нынешнем положении дел получать доходы; рассмотрение данных о финансовом и имущественном состоянии компании, другими словами — о том, достаточно ли у организации денег для извлечения из своей деятельности прибыли.

Главные задачи проведения балансового анализа:

- изучение вероятности сбережения и увеличения капитала;
- рассмотрение связей между некоторыми статьями актива и пассива;
- рассмотрение того, откуда поступают активы;
- изучение имущественной ситуации организации;
- изучение ликвидности некоторых активов предприятия;
- сопоставление объема обязательств с объемом обеспечивающих их активов;
- оценка возможности зарабатывать деньги;
- анализ Пассива, то есть обязательств организации.

Оценка структуры баланса направлена на выяснение того, правильно ли он составлен. Результаты ее проведения будут считаться положительными, если про бухгалтерский баланс можно сказать, что:

- он полностью характеризует все без исключения хозяйственные процессы компании;
- он содержит грамотное разбиение хозяйственных явлений по группам;
- он включает в себя всестороннее рассмотрение связей между хозяйственными явлениями, опирающееся на безошибочную корреспонденцию счетов;
- он делает возможным проведение анализа финансово-хозяйственной деятельности и оборота имущественных владений предприятия.

Кроме всего сказанного, анализ баланса предполагает и изучение его статей, это важно для правдивости сведений в целом. Правила оценки статей утверждены Правительством России, и главным принципом здесь считается оценка баланса по себестоимости для данного вида хозяйственной деятельности.

Забалансовые счета. Забалансовые счета – это счета, предназначенные для обобщения информации о наличии и движении ценностей, не принадлежащих организации – хозяйствующему субъекту, но временно находящихся в его пользовании или распоряжении. Данные счета являются вспомогательными счетами бухгалтерского учета. Они используются, если бухгалтеру нужна информация, которой нет на балансовых счетах.

Остатки по забалансовым счетам не входят в баланс, а показываются за его итогом, т.е. за балансом. На финансовый результат данные этих счетов не влияют и в отчетности предприятия их отражать не нужно.

Как правило, на забалансовых счетах:

1. Ведется учет наличия и движения имущества (для обеспечения его сохранности):

- или не принадлежащего организации;
- или собственного имущества организации, стоимость которого списана в расходы.

2. Собирается информация, которую нужно раскрыть в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Основными задачами забалансовых счетов являются:

- обеспечение контроля за использованием материальных ценностей, не принадлежащих данному предприятию;
- контроль за сохранностью материальных ценностей, числящихся на этих счетах, за своевременным оформлением документов на поступление и выбытие этих средств;
- обеспечение правильной организации бухгалтерского учета на этих счетах;
- обеспечение всесторонней и полной информацией по этим счетам для оценки кредитоспособности и финансовой устойчивости предприятия.

Виды забалансовых счетов. Существуют следующие забалансовые счета, предусмотренные Планом счетов.

1. Для учета имущества, не принадлежащего организации, используются забалансовые счета:

- 001 «Арендованные основные средства»: по этому счету отражаются арендованные основные средства в оценке, указанной в договоре;

- 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»: если товарно-материальные ценности поступают в организацию, но по условиям договора право собственности на них переходит к организации после соблюдения определенных условий (например, после перечисления 100% оплаты), то такие товарно-материальные ценности организация отражает на забалансовом счете 002;

- 003 «Материалы, принятые в переработку»: по этому счету отражается сырье и материалы заказчика, принятые в переработку (давальческое сырье), которые не оплачиваются изготовителем;

- 004 «Материалы, принятые на комиссию»: по этому счету отражаются товары, принятые комиссионером на продажу;

- 005 «Оборудование, принятое для монтажа»: по этому счету отражается оборудование, полученное подрядчиком от заказчика для монтажа.

Для учета имущества организации, списанного на расходы используются забалансовые счета:

- 006 «Бланки строгой отчетности»: по этому счету отражаются бланки строгой отчетности – квитанционные книжки, бланки удостоверений, дипломов, различные абонементы, талоны, билеты, бланки товарно-сопроводительных документов;

- 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»: по этому счету отражается задолженность неплатежеспособных дебиторов, учитываемая за балансом в течение пяти лет после списания на случай изменения имущественного положения должников.

Для сбора информации для раскрытия в пояснениях к бухгалтерской отчетности, используются забалансовые счета:

001 «Арендованные основные средства»;

011 «Основные средства, сданные в аренду»: если по условиям договора аренды имущество учитывается на балансе арендатора (нанимателя), то у собственника оно отражается на счете 011 «Основные средства, сданные в аренду»;

008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»: счет 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» предназначен для обобщения информации о наличии и движении полученных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей, а также обеспечений, полученных под товары, переданные другим организациям (лицам);

009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»: счет 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» предназначен для обобщения информации о наличии и движении выданных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей; в случае если в гарантии не указана сумма, то для бухгалтерского учета она определяется исходя из условий договора.

Организация может заводить и забалансовые счета, не предусмотренные Планом счетов.

Учетом хозяйственных операций на забалансовых счетах вести необходимо, так как при проведении налоговой проверки неучтенные нигде товары, основные средства и прочее могут быть расценены как излишки, которые в бухгалтерском учете относятся к внереализационным доходам и с которых нужно платить налог на прибыль.

Учет на забалансовых счетах. Забалансовые счета также, как и обычные счета бухгалтерского учета, представляют собой двухстороннюю таблицу: дебет и кредит. Учет на забалансовых счетах ведется по простой системе. Двойная запись на забалансовых счетах не используется, то есть при составлении проводок на забалансовых счетах не нужно отражать одну и ту же сумму по дебету одного счета и кредиту другого счета.

По дебету забалансовых счетов отражаются получение имущества, получение и выдача обеспечений, а по кредиту – выбытие имущества и прекращение обеспечений.

Сальдо на начало месяца отражает наличие вида средств, учитываемого на счете.

По дебету отражается поступление, а по кредиту – списание этих средств.

Сальдо на конец месяца по дебету показывает остаток средств на конец месяца и вычисляется по формуле:

$$\text{Сальдо на конец м.} = \text{Сальдо на начало м.} + \text{Оборот по деб.} - \text{Оборот по кред.} \quad (1)$$

Конечное сальдо такого счета всегда дебетовое.

Типовые изменения баланса под влиянием хозяйственных операций. Различные виды хозяйственных операций могут оказывать разное влияние на показатели бухгалтерского баланса, его структуру или валюту баланса. При этом, поскольку баланс состоит из двух разделов, актива (А) и пассива (П), с точки зрения влияния на бухгалтерский баланс хозяйственные операции бывают 4 видов:

- I — А+А-;
- II — П+П-;
- III — А+П+;
- IV — А-П-.

Приведенные выше типы изменения баланса под влиянием хозяйственных операций показывают следующее:

- I — увеличивается один вид актива и уменьшается другой актив;
- II — уменьшается один элемент пассива и увеличивается другой пассив;
- III — увеличиваются актив и пассив, валюта баланса растёт;
- IV — уменьшаются актив и пассив, валюта баланса снижается.

Так, например, при выпуске продукции из производства делается бухгалтерская запись Дебет счета 43 «Готовая продукция» — Кредит счета 20 «Основное производство». Под влиянием хозяйственных операций первого типа меняется лишь структура активов, а валюта баланса не изменяется.

При приобретении товаров проводка будет сформирована следующая: Дебет счета 41 «Товары» — Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Под влиянием хозяйственных операций третьего типа изменений одновременно увеличиваются актив (товары) и пассив (задолженность перед поставщиками), т. е. валюта баланса растёт.

Необходимо при этом иметь в виду, что если в результате III и IV типов хозяйственных операций всегда изменяются структура баланса и его валюта, то при I и II типах валюта неизменна всегда, а вот структура актива баланса может поменяться, а может и остаться неизменной. К примеру, при получении денег с расчетного счета в кассу (Д 50 К 51, I тип) структура активов баланса не меняется, ведь и наличные и безналичные денежные средства отражаются в балансе по одной и той же строке 1250 «Денежные средства и денежные эквиваленты» (Приказ Минфина от 02.07.2010 № 66н).

Аналогично, удержание НДФЛ из зарплаты работников (Д70 К 68, II тип) не приведет к изменению структуры бухгалтерского баланса, ведь оба типа кредиторской задолженности (перед персоналом и бюджетом) отражаются по строке 1520 «Кредиторская задолженность».

С другой стороны, направление собственных материалов на монтаж основных средств (Д08 К10, I тип) приведет к увеличению сальдо строки 1190 «Прочие внеоборотные активы» и уменьшению остатка по строке 1210 «Запасы».

Таким образом, типы хозяйственных операций, изменяющих структуру активов или пассивов, не всегда ведут к изменению показателей бухгалтерского баланса.

Счета бухгалтерского учёта. Важнейший элемент метода бухгалтерского учета - счета. В процессе финансовой и хозяйственной деятельности совершается большое количество хозяйственных операций, в которых принимает участие имущество предприятия и источник его образования (поступают сырье и материалы, производится и реализуется продукция, начисляется и выдается зарплата и т.п.). Для контроля за наличием этих видов имущества и текущего учета их движения необходимо все виды имущества сгруппировать по определенным признакам.

С этой целью в бухгалтерском учете применяются счета. Счет - это способ обобщенной группировки и текущего учета однородных средств предприятия.

В зависимости от того, учет каких средств ведется на бухгалтерских счетах, они делятся на:

- активные;
- пассивные;
- активно-пассивные.

Активные счета. На активных бухгалтерских счетах ведется учет активов предприятия (наличия, поступления и выбытия хозяйственных средств), который представлен на рисунке 2.

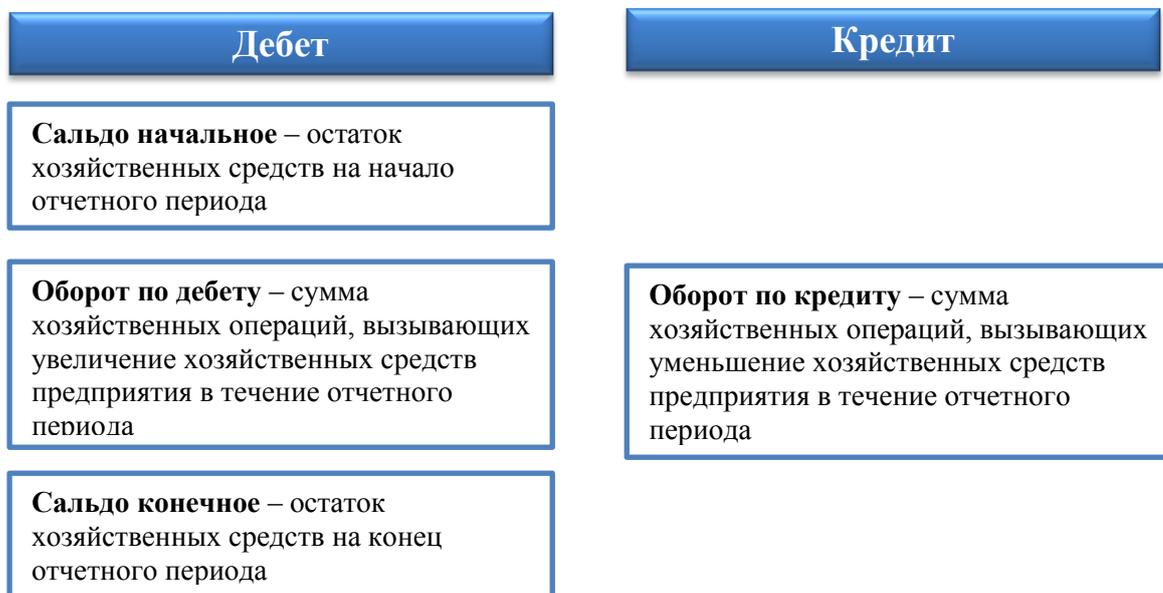


Рисунок 2 - Схема активного счета

Активные счета имеют следующие особенности:

- сальдо начальное всегда дебетовое и показывает наличие средств на начало отчетного периода;
- обороты по дебету отражают получение средств;
- обороты по кредиту отражают уменьшение средств;
- сальдо конечное всегда дебетовое и показывает остаток средств на конец отчетного периода;
- на активных счетах отражается наличие и движение хозяйственных средств и имущества предприятия.

К основным активным счетам относятся:

- 01 Основные средства;
- 04 Нематериальные активы;
- 10 Материалы;
- 20 Основное производство;
- 43 Готовая продукция;
- 50 Касса;
- 51 Расчетные счета;
- 52 Валютные счета;
- 58 Финансовые вложения;

Пассивные счета. На пассивных бухгалтерских счетах ведется учет источников образования хозяйственных средств (см. рисунок 3).

Пассивные счета имеют следующие особенности:

- сальдо начальное всегда кредитовое и показывает величину капитала или наличие обязательств предприятия на начало отчетного периода;

- обороты по дебету показывают уменьшение капитала или обязательств предприятия;
- сальдо конечное всегда кредитовое и показывает величину капитала или наличие обязательств предприятия на конец отчетного периода;
- на пассивных счетах ведется учет источников образования хозяйственных средств предприятия, т.е. капитала или обязательств.

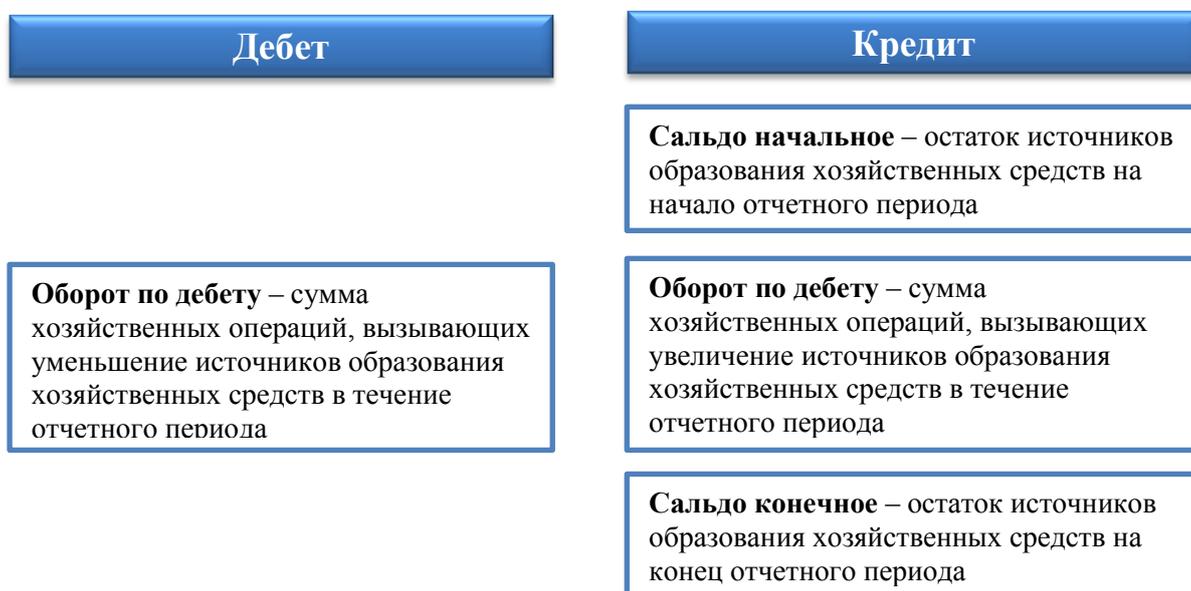


Рисунок 3 - Схема пассивного счета

К основным пассивным счетам относятся:

- 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками;
- 66 Расчеты по краткосрочным кредитам и займам;
- 67 Расчеты по долгосрочным кредитам и займам;
- 68 Расчеты по налогам и сборам;
- 69 Расчеты по социальному страхованию и обеспечению;
- 70 Расчеты с персоналом по оплате труда;
- 80 Уставный капитал;
- 82 Резервный капитал;
- 83 Добавочный капитал;
- 99 Прибыли и убытки.

Активно-пассивные счета. Предназначены для одновременного учета как имущества, так и источников его формирования (см. рисунок 4).

К основным активно-пассивным счетам относят:

- 71 Расчеты с подотчетными лицами;
- 75 Расчеты с учредителями;
- 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами;
- 99 Прибыли и убытки.

Если предприятию должны другие организации или отдельные лица, то этих должников называют дебиторами, а их задолженность предприятию - дебиторской.

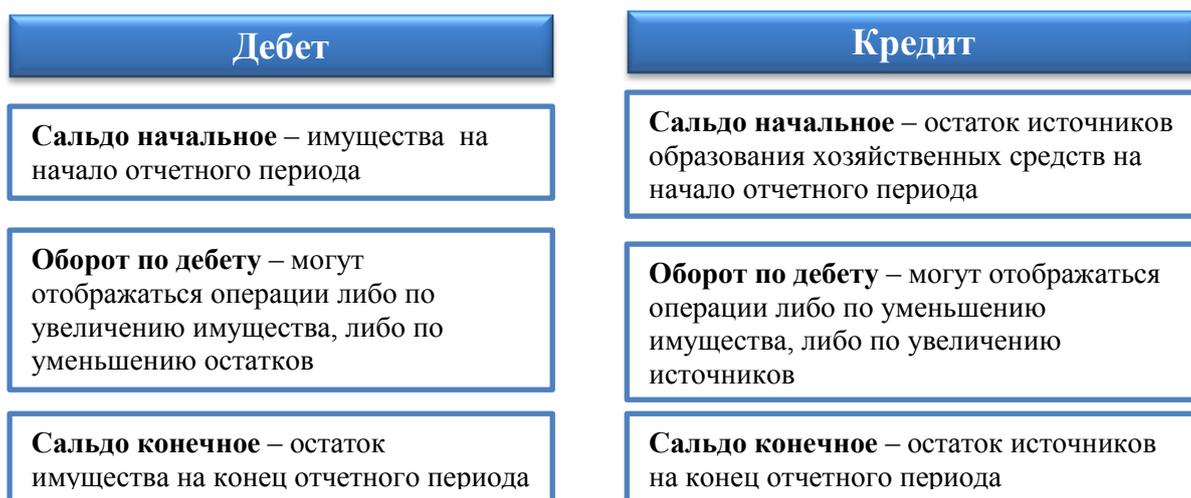


Рисунок 4 - Схема активно-пассивного счета

Если предприятие пользуется заемными или привлеченными средствами, то оно имеет кредиторскую задолженность перед другими организациями или отдельными лицами, которые для него являются кредиторами.

Кредиторам должно предприятие, а дебиторы должны самому предприятию.

Классификация счетов бухгалтерского учета. Это объединение счетов в группы по принципу однородности экономического содержания, отражаемых в них показатели имущества, обязательств и хозяйственных операций.

Счета классифицируют.

1. По строению (Активные, Пассивные, Активно-пассивные).
2. По экономическому содержанию различают счета имущества и источников его образования, а также по хозяйственным операциям в сферах снабжения, производства и реализации.
3. По назначению:
 - Инвентарные - для учета имущества организации, всегда активные: учет ведется в денежных и натуральных измерителях;
 - Денежные - для учета денежных средств, всегда активные: учет ведется только в денежном выражении;
 - Расчетные счета - предназначены для учета всех видов расчетов: учет ведется в денежном выражении; практически все активно-пассивные;
 - Регулирующие - уточняют оценку отдельных видов имущества: учет ведется в денежном выражении; всегда пассивные;
 - Собираательно-распределительные - предназначены для учета косвенных затрат, требующих предварительного распределения: всегда активные;
 - Отчетно-распределительные - предназначены для распределения затрат между отчетными периодами;
 - Калькуляционные - предназначены для учета и контроля затрат и для определения себестоимости;
 - Операционно-результативные - предназначены для выявления результата хозяйственной деятельности: Активно-пассивные; учет ведется в денежном выражении;

– Финансово-результативные - предназначены для учета накопления и потерь как финансового результата: счета активно-пассивные;

– Фондовые счета - предназначены для учета и контроля за капиталом предприятия: всегда пассивные.

Бухгалтерские счета также можно разделить на две группы.

1. Балансовые счета - это все балансовые счета, объединенные в одну систему, имеющие корреспонденцию между собой и обеспечивающие учет всей финансово-хозяйственной деятельности организации;

2. Забалансовые счета - это счета, остатки по которым не входят в баланс, а показываются за его итогом, т.е. за балансом. Учет на них ведется без использования метода двойной записи. Записи делаются в специальных ведомостях по графам Приход и Расход. В плане счетов нумеруются тремя знаками с 001 по 011. Предназначены для учета имущества, не являющегося собственностью организации.

Двойная запись хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Двойная запись - это запись, в результате которой каждая хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета дважды, по дебету одного счета и по кредиту другого, взаимосвязанного с ним счета на одинаковую сумму. Метод двойной записи обуславливает существование таких понятий как корреспонденция счетов и бухгалтерская проводка.

Корреспонденция счетов - это взаимосвязь между счетами, возникающая при методе двойной записи.

Бухгалтерская проводка. Бухгалтерская проводка - это оформление корреспонденции счетов, когда одновременно делается запись по дебету и кредиту счетов на сумму хозяйственной операции, подлежащей регистрации.

Бухгалтерские проводки различают:

– простые, т.е. запись делается по дебету одного счета и кредиту другого.

– сложные, т.е. сумма распределяется по дебету нескольких счетов и отражается по кредиту одного счета, или дебетуется один счет и кредитуются несколько счетов.

Пример.

– Д51 К50 - корреспонденция счетов;

– Д51 К50 2000 - оформление бухгалтерской проводки.

Синтетические и аналитические счета. В бухгалтерском учете для получения информации используют 3 вида счетов. По степени их детализации они подразделяются на синтетические, аналитические и субсчета.

Синтетические счета (счета 1-го порядка) содержат обобщенные показатели об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях организации по экономически однородным группам в денежном выражении.

Аналитические счета (счета 3-го порядка) - детализируют содержание синтетических счетов, отражая данные по отдельным видам имущества, обязательств и хозяйственных операций, выраженных в натуральных, трудовых и денежных измерителях.

Субсчета (счета 2 порядка) - являются промежуточными счетами между синтетическими и аналитическими и предназначены для дополнительной группировки аналитических счетов в пределах данного синтетического счета. Учет ведется обычно в денежном выражении.

В бухгалтерском учете используются синтетический и аналитический учет.

Синтетический учет - это учет обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательств и хозяйственных операциях по определенным экономическим признакам, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета.

Аналитический учет - это учет, который ведется в лицевых и иных аналитических счетах бухгалтерского учета, группирующий детальную информацию об имуществе, обязательствах и о хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета.

Взаимосвязь между синтетическими и аналитическими счетами. Начальное сальдо по всем аналитическим счетам, открываемым по данным синтетическому счету, равняется начальному сальдо синтетического счета, по которому они открыты;

Обороты по всем аналитическим счетам, открываемым по данным синтетическому счету, должны быть равны оборотам синтетического счета;

Конечное сальдо по всем аналитическим счетам, открытым по данному синтетическому счету, равняется конечному сальдо синтетического счета.

ТЕМА 3. УЧЕТ И АНАЛИЗ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ПРЕДПРИЯТИЯ

Денежные средства – важная составляющая часть оборотных средств. Без них не может работать ни один бизнес. Они являются абсолютно ликвидными активами, способными легко и быстро преобразовываться в любые виды материальных ценностей. Управление денежными средствами неотделимо от четкого и оперативного бухгалтерского учета, что позволяет осуществлять контроль за сохранностью денежных средств, денежных поступлений и платежей, а также за состоянием расчетных операций. Правильная организация бухгалтерского учета и документооборота денежных и расчетных операций непосредственно влияет на состояние бухгалтерского учета организации как важнейшего фактора их составления и развития.

Платежи на территории России осуществляются путем наличных и безналичных расчетов. Расчеты представляют собой систему организации и регулирования платежей по денежным требованиям и обязательствам. Они возникают у организаций с поставщиками за приобретенные у них товарно-материальные ценности; с подрядчиками за выполненные работы и оказанные услуги; с покупателями за реализованную им продукцию и выполненные для них работы; со страховыми компаниями за страхование имущества; с банками по поводу расчетно-кассового и кредитного обслуживания предприятий; при выполнении обязательств перед финансово-кредитной системой, перед рабочими и служащими по оплате труда и т.д.

Денежные средства находятся в непрерывном движении. Ими рассчитываются с покупателями, с поставщиками и подрядчиками, с бюджетом и внебюджетными фондами, с заказчиками, с работниками, с банками, с различными юридическими и физическими лицами. Платежеспособные организации – это организации, которые обладают достаточным количеством денежных средств для расчетов по текущим обязательствам. На рисунке 5 представлена структура денежных средств организации.

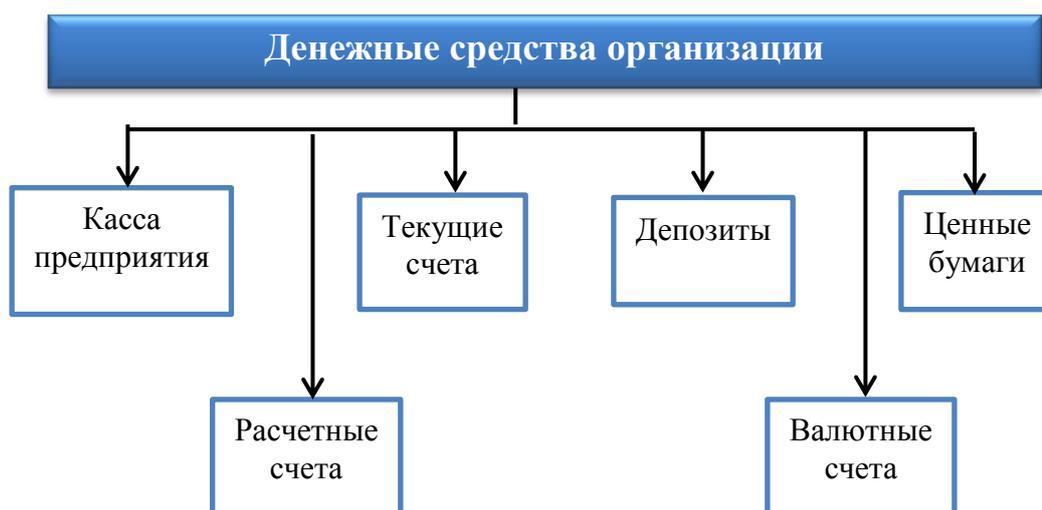


Рисунок 5 – Структура денежных средств организации

Наличные расчеты – это расчеты наличными деньгами (бумажными деньгами и монетами). ЦБ РФ устанавливает предельный размер расчетов наличными деньгами

между юридическими лицами по одной сделке. Расчеты на сумму, превышающую установленную, могут производиться только в безналичном порядке.

При умножении денежных средств их правильное использование и контроль за сохранностью является одной из важнейших задач бухгалтерии предприятия и бухгалтерского учета. От успешности решения этой задачи зависит платежеспособность предприятия, своевременность расчетов с поставщиками и подрядчиками, своевременность платежей в бюджет.

Бухгалтерский учет денежных средств имеет важное значение для правильной организации денежного обращения, организации расчетов и кредитования на производстве. Учет денежных средств имеет значение в укреплении платежной дисциплины и в эффективном использовании финансовых ресурсов предприятия.

Основными задачами бухгалтерского учета денежных средств являются:

- проверка правильности оформления, законности документов по движению денежных средств,
- своевременное и полное отражение операций в учете.
- обеспечение своевременности, полноты и правильности расчетов по всем видам платежей;
- своевременное проведение инвентаризации денежных средств и отражение ее результатов в учете;
- обеспечение сохранности денежных средств, денежных документов в кассе предприятия и других местах хранения;
- изыскание возможностей наиболее рационального вложения свободных денежных средств как источника финансовых инвестиций, приносящих доход;
- создание условий для повседневного контроля за наличием и движением денежных средств;
- контроль за соблюдением форм расчетов, установленных в договорах с покупателями и поставщиками;
- своевременная выверка расчетов с дебиторами и кредиторами для исключения просроченной задолженности.

Для ведения операций по приему наличных денег, включающих их пересчет, выдаче наличных денег юридическое лицо распорядительным документом устанавливает максимально допустимую сумму наличных денег, которая может храниться в месте для проведения кассовых операций, определенном руководителем юридического лица, после выведения в кассовой книге суммы остатка наличных денег на конец рабочего дня. Индивидуальные предприниматели, субъекты малого предпринимательства лимит остатка наличных денег могут не устанавливать.

Лимит остатка кассы – предельно допустимый остаток наличных денежных средств, который может храниться в кассе хозяйствующего субъекта. Все наличные деньги сверх данного остатка, должны быть в обязательном порядке сданы в банк на расчетный счет организации. Исключение составляют только денежные средства для выдачи заработной платы, выплаты социального характера и стипендии. Указанные суммы могут храниться в кассе экономического субъекта сверх суммы установленного лимита не свыше пяти рабочих дней, включая день получения денежных средств в учреждении банка.

Основной документ, который регулирует работу с наличными денежными средствами – Указание Банка России от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства».

Обособленное подразделение (филиал, представительство), у которого открыт банковский счет, также устанавливает лимит кассы.

Руководитель организации самостоятельно устанавливает лимит кассового остатка в целом по организации и отдельно по ее обособленным подразделениям. При этом действующим законодательством не регламентирован период, на который необходимо зафиксировать лимит кассы. Следовательно, руководитель может устанавливать и пересматривать лимит остатка кассы на месяц, квартал, год или другой разумный срок. Например, изменение объема поступлений наличных денег за проданные товары (выполненные работы, оказанные услуги) или объема выдачи наличных денег может являться основанием для очередного пересмотра лимита кассового остатка.

Если организация зарегистрирована в середине года, лимит рассчитывается из расчета ожидаемой выручки. Если выручка не планируется (допустим, вся оплата приходит по безналичному расчету), лимит рассчитывается из ожидаемого объема выдачи наличных денег.

Законодательством установлены две формулы, по которым можно рассчитать лимит кассы

1. Расчет лимита исходя из объема выручки

Лимит кассового остатка за расчетный период определите исходя из объема поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги по формуле:

$$Л = \frac{НВ}{РП} * ПС \quad (2)$$

где Л – лимит остатка наличных денег в кассе;

НВ – объем наличной выручки за расчетный период;

РП – расчетный период, но не более 92 рабочих дней;

ПС – период времени между днями сдачи выручки в банк, но не более 7 рабочих дней.

2. Расчет лимита, когда нет наличной выручки

Если наличной выручки нет (например, были только безналичные расчеты), то лимит остатка рассчитывайте исходя из объема выданных наличных денег. Исключение составляют суммы, предназначенные для выплат зарплаты, стипендий и других выплат сотрудникам, – их при расчете лимита не учитывайте.

Для расчета лимита, если нет наличной выручки, используют формулу:

$$Л = \frac{В}{РП} * ПС \quad (3)$$

где Л – лимит остатка наличных денег в кассе при отсутствии наличной выручки;

В – объем выдач за расчетный период;

РП – расчетный период, но не более 92 рабочих дней;

ПС – период времени между днями сдачи выручки в банк, но не более 7 рабочих дней.

Для определения лимита остатка наличных денег юридическое лицо учитывает объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги (вновь созданное юридическое лицо – ожидаемый объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги). Либо для определения лимита остатка наличных денег юридическое лицо учитывает объем выдач наличных денег (вновь созданное юридическое лицо – ожидаемый объем выдач наличных денег), за исключением сумм наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам. В расчете лимита не учитывают выплаты сотрудникам: зарплату, стипендии, пособия и т. п. но дивиденды к таким выплатам не относятся.

Если нет документа (приказа), подтверждающего официальное установление лимита остатка кассы для субъекта, то вся выручка (наличность), находящаяся в кассе на момент проверки, будет считаться сверхнормативной. Налоговый работник, обнаруживший нарушение по части превышения лимита, фиксирует факт нарушения в соответствующем документе, после чего передает его в ИФНС. На ее основании выносится постановление о нарушении и налагается штраф: от 4 тысяч рублей до 5 тысяч рублей – для должностных лиц и ИП; от 40 тысяч рублей до 50 тысяч рублей – для юридических лиц. Такой порядок установлен статьями 2.4 и 15.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях.

Действующим порядком ведения кассовых операций в РФ предусмотрено право отказаться от установления лимита остатка наличных денег для следующих категорий экономических субъектов (абз. 10 п. 2 Указания Банка России № 3210-У):

- юридические лица, относящиеся к субъектам малого предпринимательства;
- индивидуальные предприниматели, независимо от применяемой системы налогообложения.

Все юридические лица, кроме относящихся к субъектам малого предпринимательства и индивидуальные предприниматели, обязаны устанавливать лимит остатка наличных денежных средств, в противном случае лимит считается нулевым и любое его нарушение влечет административную ответственность.

Кассовые операции ведутся у юридического лица, индивидуального предпринимателя кассовым или иным работником, определенным указанными лицами из числа своих работников, с установлением ему соответствующих должностных прав и обязанностей, с которыми кассир должен ознакомиться под роспись.

Соответственно, денежные средства – средства в виде денег, находящиеся в кассе предприятия и у подотчетных лиц (наличные средства), на счетах в банке; в аккредитивах и денежных документах (безналичные средства).

Основными задачами бухгалтерского учета средств в кассе являются: точный, полный и своевременный учет этих средств; контроль за наличием средств и денежных документов, их сохранением и целевым использованием; контроль за соблюдением кассовой дисциплины; выявление возможностей более рационального использования средств.

Нормативно-правовое регулирование организации учета кассовых операций. Документы по нормативно-правовому обеспечению учета денежных операций можно сгруппировать в иерархичную четырехуровневую систему документов (см. рисунок 6).

К документам первого уровня относятся законодательные акты, в которых отражают общие правила, принципы и обязательность ведения учета. Основными документами данного уровня являются: Гражданский кодекс, Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, указы Президента РФ и постановления Правительства РФ, непосредственно или опосредованно регулирующие организацию и ведение бухгалтерского учета в организациях.

Гражданский Кодекс Российской Федерации играет важную роль в правовом обеспечении современного экономического оборота, защите прав и интересов граждан и юридических лиц.

Основополагающим документом первого уровня нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета является Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ.

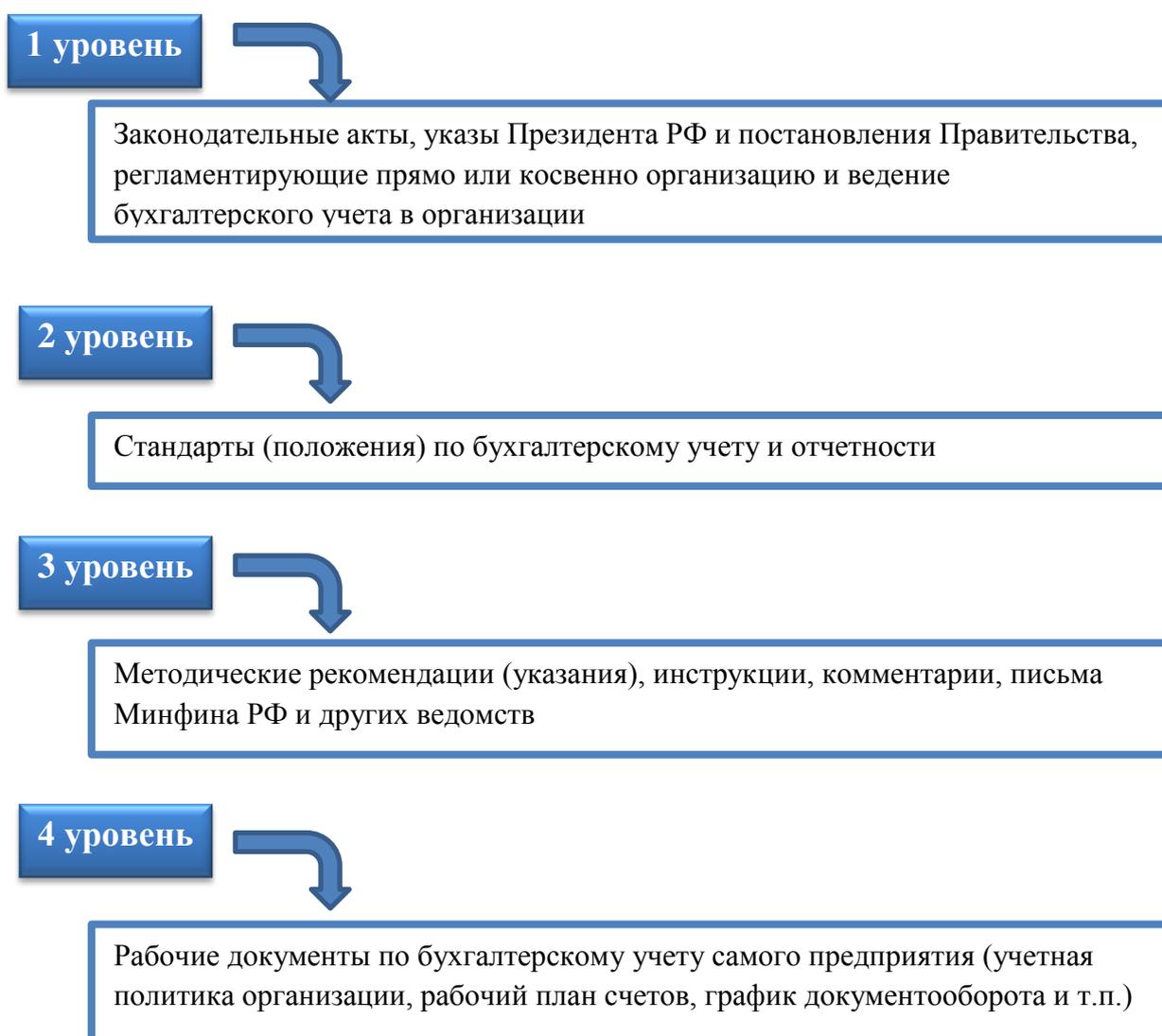


Рисунок 6 – Система нормативного регулирования бухгалтерского учета денежных средств в РФ

Ко второму уровню нормативно-правового регулирования учета денежных средств относятся различные положения по бухгалтерскому учету – российские стандарты в области бухгалтерского учета и отчетности.

Положения призваны конкретизировать закон о бухгалтерском учете и отчетности. Единственным регулирующим органом системы нормативных документов является Министерство Финансов РФ. К ним относятся.

1. Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ, утвержденное приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 года № 34н. Регулирует общие вопросы организации и ведения бухгалтерского учета, составления первичных документов, организации документооборота.

2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». ПБУ 3/2006.

3. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации». ПБУ 4/99 г. Утверждено приказом Минфина РФ от 06 июля 1999 года № 43н.

Третий уровень включает методические рекомендации (указания), инструкции, комментарии, письма Минфина РФ и других ведомств. Методические рекомендации и инструкции призваны конкретизировать учетные стандарты в соответствии с отраслевыми и иными особенностями. Они разрабатываются Минфином РФ и различными ведомствами.

К этому уровню относятся.

1. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина РФ от 31 октября 2012 года № 94н. Эта инструкция применяется как регулирующая организацию и ведение бухгалтерского учета кассовых операций.

2. Приложение № 2 к Постановлению Министерства труда и социального развития РФ от 31 декабря 2002 года № 85 «Типовая форма договора о полной индивидуальной материальной ответственности».

3. Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н (ред. от 06.04.2015) «О формах бухгалтерской отчетности организаций» – применяется в части требований по группировке и детализации данных о движении наличных, денежных средств и иных ценностей, хранящихся в кассе, а также в части требований по составлению Отчета о движении денежных средств.

4. Центральный банк России 11 марта 2014 года утвердил Указание «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства». Документ определяет порядок ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации юридическими лицами (за исключением Центрального банка Российской Федерации, кредитных организаций), а также упрощенный порядок ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства.

5. Указание Банка России от 07.10.2013 N 3073-У «Об осуществлении наличных расчетов» (Зарегистрировано в Минюсте России 23.04.2014 N 32079) установило, что наличные расчеты в валюте Российской Федерации и иностранной валюте между участниками наличных расчетов в рамках одного договора, заключенного между указанными лицами, могут производиться в размере, не превышающем 100 тысяч рублей

либо сумму в иностранной валюте, эквивалентную 100 тысячам рублей по официальному курсу Банка России на дату проведения наличных расчетов.

Рабочие документы, формирующие учетную политику предприятия, а также положения и инструкции, носящие обязательный характер для системы внутреннего регламентирования хозяйственной деятельности организации составляют четвертую группу.

Документы четвертого уровня утверждаются руководителем, а формируются бухгалтерскими, финансовыми и экономическими службами организации. Названия документов, их содержание и статус, принципы построения и взаимодействия между собой, а также порядок подготовки и утверждения руководство организации определяет самостоятельно. К ним можно отнести: учетную политику организации; рабочий план счетов; регламент документооборота в организации.

Основными из них являются.

1. Документ по учетной политике предприятия.
2. Утвержденные руководителем формы первичных учетных документов.
3. Графики документооборота.
4. Утвержденный руководителем рабочий план счетов бухгалтерского учета.
5. Утвержденные руководителем формы внутренней отчетности.

В соответствии с нормативными документами, каждое предприятие обязано: организовать ведение бухгалтерского учета согласно принятой учетной политики, полностью отражать все происходящие хозяйственные операции за отчетный период, правильно формировать доходы и расходы по отчетным периодам, строго следить за соответствием данных синтетического и аналитического учета.

Бухгалтер должен отслеживать изменения в нормативно-правовой базе по бухгалтерскому учету..

Беря за основу стандарты бухгалтерского учета, предприятия разрабатывают рабочие планы счетов, документооборот, внутреннюю бухгалтерскую отчетность, а также используют нужные для ведения учета первичные документы и учетные регистры, которые составляют четвертый уровень законодательного регулирования бухгалтерского учета.

Документальное оформление и учет кассовых операций. Для работы с наличными денежными средствами организация должна иметь кассу и соблюдать требования, установленные Указанием Банка России О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства.

Согласно данному Указанию.

1. Кассовые операции ведутся в кассе кассовым или иным работником, определенным руководителем юридического лица, индивидуальным предпринимателем или иным уполномоченным лицом (далее – руководитель) из числа своих работников (далее – кассир), с установлением ему соответствующих должностных прав и обязанностей, с которыми кассир должен ознакомиться под роспись.

2. Кассовые операции оформляются приходными кассовыми ордерами 0310001, расходными кассовыми ордерами 0310002 (кассовые документы).

Индивидуальными предпринимателями, ведущими в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах учет доходов или доходов и

расходов и (или) иных объектов налогообложения либо физических показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности, кассовые документы могут не оформляться.

3. Кассовые документы оформляются:

- главным бухгалтером;
- бухгалтером или иным должностным лицом (в том числе кассиром), определенным в распорядительном документе, или должностным лицом юридического лица, физическим лицом, с которыми заключены договоры об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета (далее – бухгалтер);
- руководителем (при отсутствии главного бухгалтера и бухгалтера).

4. Кассовые документы подписываются главным бухгалтером или бухгалтером (при их отсутствии – руководителем), а также кассиром.

В случае ведения кассовых операций и оформления кассовых документов руководителем кассовые документы подписываются руководителем.

5. Кассир снабжается печатью (штампом), содержащей (содержащим) реквизиты, подтверждающие проведение кассовой операции (далее – печать (штамп), а также образцами подписей лиц, уполномоченных подписывать кассовые документы.

В случае ведения кассовых операций и оформления кассовых документов руководителем образцы подписей лиц, уполномоченных подписывать кассовые документы, не оформляются.

6. При наличии старшего кассира операции по передаче наличных денег между старшим кассиром и кассирами в течение рабочего дня отражаются старшим кассиром в книге учета принятых и выданных кассиром денежных средств 0310005 с указанием сумм передаваемых наличных денег. Записи в книгу учета принятых и выданных кассиром денежных средств 0310005 осуществляются в момент передачи наличных денег и подтверждаются подписями старшего кассира, кассира.

7. Поступающие в кассу наличные деньги, за исключением наличных денег, принятых при осуществлении деятельности платежного агента, банковского платежного агента (субагента), и выдаваемые из кассы наличные деньги юридическое лицо учитывает в кассовой книге 0310004.

8. Предприятия могут получать наличные денежные средства в учреждениях банка.

9. Документы, предусмотренные Указанием, могут оформляться на бумажном носителе или в электронном виде.

Документы на бумажном носителе оформляются от руки или с применением технических средств, предназначенных для обработки информации, включая персональный компьютер и программное обеспечение, и подписываются собственноручными подписями. В документы, оформленные на бумажном носителе, за исключением кассовых документов, допускается внесение исправлений, содержащих дату исправления, фамилии и инициалы, а также подписи лиц, оформивших документы, в которые внесены исправления.

Документы в электронном виде оформляются с применением технических средств с учетом обеспечения их защиты от несанкционированного доступа, искажений и потерь информации. Документы, оформленные в электронном виде, подписываются электронными подписями в соответствии с требованиями Федерального закона от 6 апреля 2011 года N 63-ФЗ «Об электронной подписи». В документы, оформленные в

электронном виде, внесение исправлений после подписания указанных документов не допускается.

Хранение документов, оформленных на бумажном носителе или в электронном виде, организуется руководителем.

10. Прием наличных денег юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем, в том числе от лица, с которым заключен трудовой договор или договор гражданско-правового характера, проводится по приходным кассовым ордерам 0310001.

11. Выдача наличных денег проводится по расходным кассовым ордерам 0310002.

Выдача наличных денег для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам проводится по расходным кассовым ордерам 0310002, расчетно-платежным ведомостям 0301009, платежным ведомостям 0301011.

12. Мероприятия по обеспечению сохранности наличных денег при ведении кассовых операций, хранении, транспортировке, порядок и сроки проведения проверок фактического наличия наличных денег определяются юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем.

Для учета кассовых операций применяются следующие типовые межведомственные формы первичных документов и учетных регистров:

- приходный кассовый ордер (форма № КО-1);
- расходный кассовый ордер (форма № КО-2);
- журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров (форма № КО-3);
- кассовая книга (форма № КО-4);
- книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма № КО-5).

Основанием для оформления кассовых документов служат:

- расчетно-платежные ведомости;
- платежные ведомости;
- заявления;
- счета;
- другие документы

Перечисленные бумаги должны быть приложены к кассовым документам.

Приходные кассовые ордера подписываются главным бухгалтером, расходные кассовые ордера – руководителем и главным бухгалтером. В тех случаях, когда на прилагаемых к расходным кассовым документам имеется разрешительная подпись руководителя организации, подпись его на расходных кассовых ордерах необязательна.

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

К счету 50 «Касса» могут быть открыты субсчета:

- 50-1 «Касса организации»;
- 50-2 «Операционная касса»;
- 50-3 «Денежные документы» и др.

Бухгалтерские записи по поступлению денежной наличности в кассу отражают по дебету счета 50 в корреспонденции со следующими счетами:

- 51 «Расчетный счет» – поступление денежных средств в кассу предприятия (на выплату заработной платы, хозяйственные расходы, командировочные и др.);
- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – взнос наличными в погашение дебиторской задолженности;
- 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – поступили денежные средства в кассу за оказанные услуги на сумму;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – возврат излишне выданных денежных средств на сумму;
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – возврат остатка подотчетных сумм;
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – поступили наличные деньги в погашение дебиторской задолженности, возникшей по расчетам с разными дебиторами на сумму;
- 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» – поступили наличные деньги в кассу за счет краткосрочных кредитов.

Также возможны следующие операции по дебету счета 50 в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» – внесены суммы недостач виновным лицом в кассу (субсчет 2) или внесены суммы в погашение ссуды, взятой сотрудником (субсчет 3).

Расходование наличных денежных средств из кассы организации в зависимости от его направлений отражают по кредиту счета 50 «Касса» и дебету следующих счетов бухгалтерского учета:

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – оплачены услуги поставщиков;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – выплата заработной платы, пособий и др.;
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – выдача подотчетных сумм на командировки и другие хозяйственные расходы;
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – выплата по обязательствам предприятия юридическим и физическим лицам, суммы, удержанные из заработной платы, депонированная заработная плата, требования разных кредиторов.

Кроме того, возможны следующие операции с кредита счета 50 в дебет счетов:

- 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» – погашение краткосрочных кредитов и займов наличными;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – погашение наличными сумм кредиторской задолженности, возникшей по расчетам с социальными органами, по выплатам работникам за счет этих органов (пособия по многодетности, уходу за ребенком и т.п.).
- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» – выдана ссуда сотруднику (субсчет 3).

Типовые проводки по учету поступления денежных средств в кассу предприятия отражаются по Дебету счета 50 «Касса» в следующей корреспонденции счетов (см. таблица 2).

Таблица 2 – Типовые проводки по учету поступления денежных средств в кассу

№ п/п	Хозяйственная операция	Дебет счета	Кредит счета
1	2	3	4
1.	Внесены денежные средства в кассу учредителями	50	75
2.	Сняты в кассу денежные средства с расчетного счета	50	51
3.	Поступили в кассу денежные средства с валютного счета	50	52
4.	Поступили в кассу денежные средства со специальных счетов в банке	50	55
5.	Получены от поставщиков денежные средства в кассу (например, возврат излишне выплаченной суммы)	50	60
6.	Получены в кассу денежные средства от покупателей. Данная корреспонденция применяется в случае осуществления расчетов с покупателями кроме расчетов при розничной торговле. В этом случае аналитика расчетов ведется по каждому покупателю.	50	62
7.	Получен в кассу предприятия краткосрочный кредит или заем	50	66
8.	Получен в кассу предприятия долгосрочный кредит или заем	50	67
9.	Получены денежные средства в кассу предприятия по расчетам с разными дебиторами и кредиторами	50	76
10.	Оприходованы в кассу денежные средства, полученные по операциям, связанным с извлечением прочих доходов. Например, оприходована выручка от реализации прочих активов и т.п.	50	91

Типовые проводки по учету выбытия денежных средств из кассы предприятия отражаются по Кредиту счета 50 «Касса» в следующей корреспонденции счетов (см. таблица 3).

Таблица 3 – Типовые проводки по учету выбытия денежных средств из кассы предприятия

№ п/п	Хозяйственная операция	Дебет счета	Кредит счета
1	2	3	4
1.	Сданы денежные средства на валютный счет	52	50
2.	Сданы денежные средства на специальные счета в банке	55	50
3.	Переданы деньги инкассатору для отправки в банк	57	50
4.	Выплачены покупателю денежные средства в случае возврата излишне полученной суммы от покупателя	62	50
5.	Произведено погашение краткосрочного кредита или займа	66	50
6.	Произведено погашение долгосрочного кредита или займа	67	50
7.	Выплачены денежные средства по расчетам с учредителями	75	50
8.	Выплачены денежные средства из кассы предприятия по расчетам с разными дебиторами и кредиторами	76	50
9.	Выплачены денежные средства по прочим операциям, не связанным с основной деятельностью- сумма штрафа за нарушение условий договора.	91	50
10.	Выявлена недостача денежных средств при инвентаризации кассы	94	50

В процессе осуществления своей деятельности предприятия вступают в хозяйственные связи с контрагентами. Постоянно совершающийся кругооборот хозяйственных средств вызывает непрерывное возобновление многообразных расчётов. Правильная организация денежных и расчетных операций обеспечивает устойчивость оборачиваемости средств организации, укрепление в ней договорной и расчетной дисциплины и улучшение ее финансового состояния.

ТЕМА 4. УЧЕТ И АНАЛИЗ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Материально–производственные запасы (МПЗ) представляют собой материалы, предназначенные для использования в производственной деятельности или в процессе управления организацией. Другими словами, материально-производственные запасы – это совокупность материального имущества, принадлежащего к оборотным активам. Оборотные средства (текущие активы) – это средства, инвестируемые организацией в текущие операции в течение каждого цикла производства.

Порядок организации бухгалтерского учета материально-производственных запасов (МПЗ) определен на основе Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01). Согласно ПБУ 5/01 к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- предназначенные для продажи, включая готовую продукцию и товары; – используемые для управленческих нужд организации.

Обычный операционный цикл является характеристикой производственного процесса как средняя продолжительность изготовления продукции от начала до окончания в данной конкретной организации. Например, в случае, когда обычный операционный цикл в организации составляет 15 месяцев, то средства труда со сроком полезного использования до 15 месяцев могут учитываться как материально-производственные запасы, а со сроком свыше 15 месяцев должны учитываться как основные средства.

В соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально–производственных запасов к бухгалтерскому учету в качестве МПЗ принимаются активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции для продажи (выполнении работ, оказании услуг);
- предназначенные для продажи, включая готовую продукцию и товары;
- используемые для управленческих нужд организации.

К основным задачам учета МПЗ можно отнести:

- своевременное и правильное оформление документами поступления и расходования материальных ценностей;
- формирование фактической себестоимости запасов;
- систематический контроль за сохранностью запасов в местах их хранения (эксплуатации) и на всех этапах движения;
- постоянный контроль за использованием средств строго по назначению и в соответствии с установленными нормами;
- своевременное выявление ненужных и излишних запасов с целью их продажи или выявления иных возможностей их вовлечения в оборот;
- периодическая сверка данных бухгалтерского учета с фактическим наличием продукции и других запасов в местах их хранения;
- проведение анализа эффективности использования запасов.

Использование на предприятии большого количества разнообразных материальных запасов предполагает грамотную организацию учета, для чего необходима классификация этих запасов.

В качестве единицы бухгалтерского учета материально-производственных запасов (МПЗ) выбирается номенклатурный номер, разрабатываемый по наименованиям и однородным группам этих запасов. Учет запасов осуществляется в двух измерителях: денежном и вещественном (количественном).

Материально-производственные запасы (МПЗ) принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Фактическая себестоимость материалов, приобретенных за плату, включает:

- стоимость материалов по договорным ценам;
- транспортно-заготовительные расходы (ТЗР);
- расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию на предприятии;
- проценты за пользование кредитами до оприходования материалов.

В состав транспортно-заготовительных (ТЗР) включают расходы на транспортировку, а также плату за хранение материалов в местах приобретения.

При отпуске запасов в производство и ином выбытии предприятие оценивает их одним из следующих способов:

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

Учет поступления материалов. Формирование фактической себестоимости материалов, поступающих на склад.

Документами по учету материально-производственных запасов являются.

1. Доверенность (ф. № М-2 и № М-2а) - применяется для оформления права должностного лица выступать в качестве доверенного лица организации при получении материальных ценностей от поставщика. Доверенность составляется в одном экземпляре бухгалтерией организации и выдается под расписку получателю. Срок действия доверенностей, как правило, не может превышать 15 дней; в исключительных случаях она может выдаваться на календарный месяц.

2. Приходный ордер (ф. № М-4) - используется для учета материалов, поступающих от поставщиков или из переработки. Приходный ордер составляется в одном экземпляре материально ответственным лицом в день поступления ценностей на склад. Он выписывается на фактически принятое количество ценностей. Бланки приходных ордеров вручаются материально ответственным лицам в заранее пронумерованном виде.

3. Акт о приемке материалов (ф. № М-7) применяется для оформления приемки материальных ценностей в тех случаях, когда имеются количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов поставщика, а также при приемке запасов, поступивших без документов (при неотфактурованных поставках). Акт является юридическим основанием для предъявления претензии поставщику; он составляется в двух экземплярах членами приемочной комиссии с обязательным участием материально ответственного лица и представителя поставщика или представителя незаинтересованной организации. Утверждается акт руководителем организации или другим уполномоченным

лицом. Один экземпляр акта с приложенными первичными документами передается в бухгалтерию для учета движения материальных ценностей, другой – в отдел снабжения или бухгалтерию для направления претензионного письма поставщику.

Синтетический учет запасов ведется на активных счетах 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Учет материальных ценностей на синтетических счетах ведут по фактической себестоимости или по учетным ценам.

Учет материалов ведется на счете 10 «Материалы», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

– 10-1 «Сырье и материалы» - предназначен для учета наличия и движения сырья и основных материалов, входящих в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу, или являющихся необходимыми компонентами при ее изготовлении; вспомогательных материалов, которые участвуют в производстве продукции или потребляются для хозяйственных нужд, технических целей, содействия производственному процессу; сельскохозяйственной продукции, заготовленной для переработки, и т.д.;

– 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали» - используется для учета наличия и движения покупных полуфабрикатов, готовых комплектующих изделий, включая строительные конструкции и детали, требующие сборки и входящие в себестоимость строительной продукции, а также для учета специального оборудования, инструментов и приспособлений, приобретаемых научно-исследовательскими и конструкторскими организациями для проведения научных (экспериментальных) работ; оборудование и приборы общего назначения учитываются в составе основных средств или малоценных быстроизнашивающихся предметов (МБП), а не на счете 10 «Материалы»;

– 10-3 «Топливо» - применяется для учета наличия и движения нефтепродуктов (нефть, дизельное топливо, керосин, бензин и др.) и смазочных материалов, предназначенных для эксплуатации транспортных средств, технологических нужд производства, выработки энергии и отопления зданий (уголь, торф, дрова и др.), при использовании талонов на нефтепродукты их учет ведется на этом субсчете;

– 10-4 «Тара и тарные материалы» - предназначен для учета наличия и движения всех видов тары (кроме используемой как хозяйственный инвентарь), а также материалов для ее изготовления и ремонта;

– 10-5 «Запасные части» - используют для учета наличия и движения запасных частей, предназначенных для ремонтных целей, автомобильных шин в запасе и обороте, а также обменного фонда полнокомплектных машин, оборудования, двигателей, узлов, создаваемого на ремонтных заводах, в ремонтных цехах организации и т.п.;

– 10-6 «Прочие материалы» — применяется для учета наличия и движения отходов производства; неисправимого брака; материалов, полученных от ликвидации основных средств, изношенных шин и т.п.;

– 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону» - используется для учета движения материалов, переданных в переработку на сторону и в последующем включаемых в себестоимость полученных из них изделий, затраты по переработке материалов, оплаченные сторонним организациям, относятся непосредственно в дебет счетов, на которых учитываются изделия, полученные из переработки;

– 10-8 «Строительные материалы» - используется организациями-застройщиками. На нем учитываются наличие и движение материалов, используемых непосредственно в процессе строительных и монтажных работ, для изготовления строительных деталей, а также другие материальные ценности, необходимые для нужд строительства;

– 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» - используется для учета наличия и движения инвентаря, инструментов, хозяйственных принадлежностей и других средств труда, которые включаются в состав средств в обороте.

Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» используется для отражения информации о приобретении запасов, относящихся к средствам в обороте. На счете отражается покупная стоимость заготовления и приобретения материально-производственных запасов, определяемая по данным расчетно-платежных документов поставщика, и учетная стоимость фактически оприходованных ценностей;

На счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» отражается разница в стоимости приобретения запасов, исчисленной в фактических затратах на приобретение и по учетной стоимости. Аналитический учет по счету 16 ведется по группам материально-производственных запасов (МПЗ).

Поступающие на предприятие материалы приходятся на счета материалов, при этом возможны два варианта учета материалов.

Первый вариант. На счете «Материалы» учитывается покупная стоимость материалов и транспортно-заготовительных расходов.

При покупке материалов предприятие-покупатель оплачивает поставщику покупную стоимость материалов и одновременно предприятие несет транспортно-заготовительные расходы (перевозка, расходы по погрузке, разгрузке и др.) Фактическая стоимость материалов складывается из покупной стоимости и транспортно-заготовительных расходов

«Материалы»		«Расчеты с поставщиками»	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
1) 100000	3) 130000		1) 100000
2) 30000			
ДО 130000	КО 130000	ДО -	КО 100000
S' -			S' 100000

«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»		«Основное производство»	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
S' -	2) 30000	3) 130000	
ДО -	КО 30000	ДО 130000	КО -
	S'' 30000	S'' 30000	

Рисунок 7 – Схема учета материалов при учете покупной стоимости материалов и транспортно-заготовительных расходов

На счетах бухгалтерского учета это отражается следующим образом:

1. Принят к оплате счет поставщика за купленные материалы в сумме 100000 рублей.

Д-т счета «Материалы» К-т счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

2. Начислено транспортной организации за доставку этих материалов в сумме 30000 рублей. Д-т счета «Материалы» К-т счета «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

3. Списаны на производство сырье и материалы по фактической себестоимости в сумме 130000 рублей. Д-т счета «Основное производство» К-т счета «Материалы»

Покажем данную схему на бухгалтерских счетах (см. рисунок 7).

Второй вариант. При этом варианте сырье и материалы учитываются на счете «Материалы» по плановой нормативной себестоимости с отдельным учетом отклонений плановой нормативной себестоимости материалов от фактической.

Для учета операций по заготовлению материалов открывается счет «Заготовление и приобретение материалов». По дебету этого счета отражается покупная стоимость материалов и транспортно-заготовительные расходы. А по кредиту отражается плановая себестоимость оприходованных материалов.

На счетах бухгалтерского учета это отражается следующим образом-

1. Принят к оплате счет поставщика за поступившие материалы в сумме 300000 рублей. Д-т счета «Заготовление и приобретение материалов» К-т счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

2. Начислено транспортной организации за доставку материалов в сумме 40000 рублей. Д-т счета «Заготовление и приобретение материалов» К-т счета «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

3. Приходят на склад материалы по плановой (нормативной) себестоимости в сумме 350000 рублей. Д-т счета «Материалы» К-т счета «Заготовление и приобретение материалов»

4. Списываются отклонения плановой себестоимости оприходованных материалов от фактической в сумме 10000 рублей (экономия). Д-т счета «Заготовление и приобретение материалов» К-т счета «Отклонение в стоимости материалов».

Таким образом, по дебету счета «Заготовление и приобретение материалов» отражается фактическая стоимость поступивших материалов, а по кредиту отражаются те же материалы, но по плановой (нормативной) стоимости. При сопоставлении дебетового и кредитового оборота по счету «Заготовление и приобретение материалов» выявляется экономия или перерасход. Выявленную разницу списывают на счет «Отклонение в стоимости материалов» в корреспонденции:

– при экономии, Д-т счета «Заготовление и приобретение материалов» - К-т счета «Отклонение в стоимости материалов»;

– при перерасходе, Д-т счета «Отклонение в стоимости материалов» - К-т счета «Заготовление и приобретение материалов»

После чего счет «Заготовление и приобретение материалов» закрывается.

5. Списываются на производство сырье и материалы по плановой стоимости в сумме 200000 рублей. Д-т счета «Основное производство» К-т счета «Материалы»

Материалы на затраты производства списываются по плановой (нормативной) стоимости. А периодически один раз в месяц или квартал на затраты производства списываются отклонения плановой стоимости материалов от фактической пропорционально стоимости израсходованных материалов в корреспонденции при экономии:

Д-т счета «Основное производство»

К-т счета «Отклонение в стоимости материалов» - методом Красное сторно, при перерасходе - дополнительной записью.

6. Списываются отклонения плановой стоимости от фактической по израсходованным на производство материалам в сумме 5714 рублей.

Д-т счета «Основное производство»

К-т счета «Отклонение в стоимости материалов» - методом Красное сторно.

Покажем данную схему на бухгалтерских счетах (см. рисунок 8).

«Заготовление и приобретение материалов»		«Расчеты с поставщиками»	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
S' -	3) 350000		S' -
1) 300000			1) 300000
2) 40000			
4) 10000			
ДО 350000	КО 350000	ДО -	КО 300000
S'' -			S'' 300000

«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»		«Материалы»	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
S' -	S'-	S'-	5) 200000
	2) 40000	3) 350000	
ДО -	КО 40000	ДО 350000	КО 200000
	S'' 40000	S'' 150000	

«Отклонение в стоимости материалов»		«Основное производство»	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
S' -	4) 10000	5) 20000	
	6) 5714	6) 5714	
ДО -	КО 4286	ДО 194286	КО
	S'' 4286	S'' 194286	

Рисунок 8 – Схема учета материалов по плановой нормативной себестоимости с отдельным учетом отклонений плановой нормативной себестоимости материалов от фактической

Сумма отклонений, списываемая на основное производство находится следующим образом:

$$\% \text{ ОТКЛ.} = \frac{\text{НС по сч. "Отклонение в стоимости материалов" + оборот отклонений}}{\sum \text{НС по сч. Материалы + оборот материалов по ппновой стоимости}} \quad (4)$$

$$\sum \text{откл.} = \sum \text{материалов, списанная на производство} * \% \text{откл.} \quad (5)$$

Учет отпуска материалов со склада. Отпуск материалов со складов (из кладовых) предприятия на производство (на участки, в бригады, на рабочие места) обычно происходит на основе лимитов, установленных отделом снабжения или другими подразделениями (должностными лицами) по решению руководителя предприятия.

Лимиты на отпуск материалов определяются на основе разработанных соответствующими службами предприятия норм расхода материалов, производственных программ подразделений предприятия с учетом остатков (переходящих запасов) материалов на начало и конец планируемого периода. Внесение изменений в лимиты (в связи с уточнением объемов НЗП и остатков неиспользованных материалов в подразделениях предприятия, изменением и (или) перевыполнением производственной программы, изменением норм расхода, заменой материалов, исправлением ошибок, допущенных при расчете лимита и т.д.) осуществляется с разрешения тех же лиц, которым предоставлено право их утверждения.

Первичными документами на отпуск материалов со складов предприятия в его подразделения являются (помимо уже перечисленных) лимитно–заборная карта (типовая межотраслевая форма № М–8), требование–накладная (типовая межотраслевая форма № М–11), накладная (типовая межотраслевая форма № М–15).

В конце месяца (квартала) лимитно–заборные карты сдают в бухгалтерскую службу предприятия. При отпуске материалов сверх лимита в первичных документах (лимитно–заборных картах, требованиях–накладных) проставляют штамп (надпись) «Сверхлимита». Материалы отпускают сверх лимита при наличии разрешения руководителя предприятия или лиц, им на это уполномоченных. На документах указывают причины сверхлимитного отпуска материалов.

К сверхлимитному отпуску материалов относится дополнительный отпуск, связанный с исправлением или возмещением брака (на производство изделий, продукции взамен забракованных) и покрытием перерасхода материалов, т.е. расхода сверх норм.

Отпуск материалов со складов подразделения предприятия на производство может оформляться записью непосредственно в карточках складского учета. В этом случае расходные документы на отпуск материалов не оформляются. Материалы отпускаются на основании лимитно–заборных карт, выписываемых в одном экземпляре. Лимит отпуска можно указать и в самой карточке. Получатель расписывается в получении материалов непосредственно в карточке складского учета. Здесь же указывается шифр или наименование заказа (затрат).

При этой системе отпуска материалов со склада карточка складского учета является регистром аналитического учета и одновременно выполняет функции первичного документа.

Возврат подразделениями предприятия на склад неиспользованных материалов оформляется накладными или лимитно–заборными картами. Сданные на склад материалы приходят по складу с одновременным списанием из–под отчета подразделения предприятия. Если эти материалы были списаны в производство, их стоимость относят на уменьшение соответствующих затрат.

Учет материалов на складах и при отпуске в производство. Материальные ценности поступают в организации от поставщиков на основании заключенных договоров поставки. Поставщики материальных ценностей одновременно с отгрузкой продукции направляют покупателю сопроводительные документы (счета–фактуры, накладные и др.). Полученные ценности сдаются на склад уполномоченным лицом или представителем отдела снабжения (маркетинга) под расписку заведующего складом на сопроводительных документах. С заведующим складом (кладовщиком) обязательно должен быть заключен типовой договор о полной материальной ответственности. При отсутствии должности

заведующего складом его обязанности могут быть возложены на любого работника организации с его согласия и с обязательным заключением договора о материальной ответственности. От занимаемой должности кладовщик может быть освобожден только после проведения сплошной инвентаризации товарно-материальных ценностей и передачи их по акту.

При поступлении материалов от поставщиков заведующий складом проверяет соответствие фактического их количества данным сопроводительных документов поставщика. Если расхождений нет, то заведующий складом выписывает приходные ордера (ф. № М-4) на все количество поступивших материальных ценностей в одном экземпляре на каждый вид материалов в день их поступления. Бланки приходных ордеров выдаются заведующему складом в заранее пронумерованном виде. Можно приходовать материальные ценности без выписки приходного ордера, если нет расхождений между фактически принятым количеством материальных ценностей и количеством, указанным в сопроводительных документах поставщика. В данном случае на документе поставщика заведующий складом ставит штамп, в оттиске которого содержатся те же реквизиты, что и в приходном ордере.

Если при приемке материалов от поставщиков установлено расхождение с данными сопроводительных документов (недостача, излишки, пересортица) или имеет место неотфактурованная поставка (поступление материалов без сопроводительных документов поставщика), заведующий складом вместе с представителем поставщика или независимой организации составляет акт о приемке материалов (ф. № М-7) в двух экземплярах. В этих случаях приходные ордера не составляются и акт является одновременно и приходным документом, и основанием для уточнения расчетов с поставщиком. Второй экземпляр акта передается поставщику.

Если в течение дня несколько раз осуществляются поставки однородного груза, то можно выписывать один приходный ордер в целом за день. На оборотной стороне приходного ордера делается отметка о каждой отдельной приемке с подведением общего итога за день.

Материалы могут поступать в организацию и от подотчетных лиц. В этом случае подотчетное лицо передает материальные ценности, приобретенные за наличные денежные средства в магазинах, на рынках, у населения и т.д., заведующему складом, который приходит их, выписывая приходные ордера в общеустановленном порядке.

При составлении авансового отчета о суммах, израсходованных на приобретение материальных ценностей, к нему необходимо приложить оправдательные документы, подтверждающие покупку: счета и чеки магазинов, квитанции приходных кассовых ордеров, акты (справки), если покупки сделаны на рынках или у населения.

Учет движения и остатков материалов заведующий складом ведет в карточках складского учета типовой формы (ф. № М-17). На каждый номенклатурный номер запасов открывают отдельную карточку. Поэтому складской учет называют сортовым и ведут только в натуральном выражении. Бланки карточек выдаются заведующему складом под расписку на основании реестра, в котором указаны их количество и регистрационные номера.

Запись в карточках делается заведующим складом на основании первичных документов в день совершения операции. После каждой записи выводится остаток по каждому номенклатурному номеру, сорту, размеру соответствующих запасов. На

основании этих данных заведующий складом своевременно информирует руководство организации, службу маркетинга о состоянии запасов по отдельным номенклатурным позициям, а также об остатках запасов, длительно находящихся без движения.

Складской учет материалов можно вести в книгах сортового учета, которые содержат те же реквизиты, что и карточки складского учета.

Периодически (не реже одного раза в неделю) работники материального отдела бухгалтерии проверяют правильность записей в карточках складского учета с одновременной проверкой оформления первичных документов. Остатки материалов, выведенные в карточках, подтверждаются подписью проверяющего. Затем заведующий складом составляет реестр сдачи приходных и расходных документов и передает его с приложением необходимых сопроводительных документов (счетов поставщиков, транспортных накладных и т.п.) в бухгалтерию. Документы подбираются в пачки по группам и номенклатурным номерам запасов. Лимитно-заборные карты сдаются по мере использования лимита. В конце месяца они все должны быть переданы в бухгалтерию.

По окончании месяца заведующий складом переносит количественные остатки из карточек складского учета в сальдовую книгу (ведомость), которая ведется по балансовым счетам материальных запасов, субсчетам, группам запасов и отдельным их видам.

Контроль за правильностью складского учета осуществляется в бухгалтерии путем проверки правильности составления и оформления первичных документов, записей движения материалов в карточках складского учета и их остатков в сальдовой книге.

Аналитический учет материалов в бухгалтерии ведется в денежном выражении по материально ответственным лицам (складам) в разрезе балансовых счетов (субсчетов) и групп запасов.

Поступившие со склада в бухгалтерию первичные документы проверяются с точки зрения правильности их оформления, а затем таксируются (оцениваются) по твердым учетным ценам. Итоги реестров документов (по приходу и расходу) отражаются по синтетическим счетам, субсчетам и группам материалов в накопительных ведомостях. По окончании месяца информация накопительных ведомостей используется для составления групповых оборотных ведомостей по каждому складу.

Правильность ведения складского учета материалов проверяется путем сопоставления стоимостных итогов по каждой группе запасов в сальдовой книге с аналогичными остатками в групповой оборотной ведомости. Если обнаружены расхождения между показателями складского учета с показателями групповой оборотной ведомости, то, как правило, составляется сортовая оборотная ведомость в пределах той группы запасов, по которой выявлены расхождения.

Такой метод учета материалов называется оперативно-бухгалтерским, или сальдовым.

ТЕМА 5. УЧЕТ, АНАЛИЗ И АМОРТИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Правила формирования информации об основных средствах в бухгалтерском учете организации устанавливает Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01. Данное Положение не применяется в отношении:

- машин, оборудования и иных аналогичных предметов, числящихся как готовые изделия на складах организаций-изготовителей, как товары - на складах организаций, осуществляющих торговую деятельность;
- предметов, сданных в монтаж или подлежащих монтажу, находящихся в пути;
- капитальных и финансовых вложений.

Понятие основных средств. Производственно-хозяйственная деятельность предприятия обеспечивается не только за счет использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, но и за счет основных фондов – средств труда и материальных условий процесса труда.

Средства труда – станки, рабочие машины, передаточные устройства и т. д., а материальные условия процесса труда – производственные здания, транспортные средства и т.п.

Актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
- объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Задачи учета основных средств:

- контроль за сохранностью и наличием основных средств по местам их использования, правильное документальное оформление и своевременное отражение в учете их поступления, выбытия и перемещения;
- контроль за рациональным расходованием ресурсов на реконструкцию и модернизацию основных средств;
- исчисление доли стоимости основных средств в виде амортизационных отчислений для включения в затраты организации;
- контроль за эффективностью использования рабочих машин, оборудования, производственных площадей, транспортных средств и других основных средств с целью своевременного проведения ремонта;
- контроль за сохранностью объектов, переведенных на консервацию.

Эти задачи решаются с помощью надлежаще оформленной документации и при условии обеспечения правильной организации учета наличия и движения основных

средств, расчетов по их амортизации и учета затрат на ремонт как по местам их эксплуатации, так и по организации в целом.

Классификация основных средств.

1. По назначению основные средства подразделяются на:

- производственные основной деятельности;
- производственные вспомогательных и обслуживающих производств;
- непроизводственные (жилищно-коммунального и культурно-бытового назначения).

2. По видам основные средства подразделяются на:

- здания,
- сооружения,
- передаточные устройства,
- машины и оборудование,
- транспортные средства,
- инструменты,
- производственный инвентарь,
- хозяйственный инвентарь,
- рабочий скот,
- многолетние насаждения,
- капитальные затраты по улучшения земли,
- стоимость земельных участков,
- прочие основные средства.

3. По степени использования:

- в эксплуатации,
- в запасе (резерве)
- в стадии достройки, дооборудования, реконструкции
- на консервации.

4. В зависимости от имеющихся прав подразделяются на:

- собственные,
- арендованные,
- объекты, находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении и полученные организацией безвозмездно в доверительное управление.

Оценка основных средств. В бухгалтерском учете и отчетности основные средства отражаются по первоначальной стоимости, которая определяется для объекта:

– изготовленных на самом предприятии, а также приобретенных за плату у других организаций и лиц – исходя из фактических затрат по возмещению или приобретению этих объектов, включая расходы по доставке, монтажу, установке;

– внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал – по договоренности сторон (согласованной стоимости);

– полученных от других организаций и лиц безвозмездно, а также в качестве субсидий правительственного органа – по рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Остаточная стоимость определяется вычитанием из первоначальной стоимости суммы износа основных средств. В балансе основные средства отражаются по остаточной стоимости.

Восстановительная стоимость – это стоимость воспроизводства ОС в современных условиях, т.е. это стоимость объектов, исходя из действующих цен на момент переоценки.

Документальное оформление операций по учету основных средств. Поступающие основные средства оформляются актом приемки-передачи объекта ОС (ф. № ОС-1) в 1 экземпляре. В бухгалтерии на основании акта оформляется инвентарная карточка ОС (ф. № ОС-6). Приемку законченных работ по достройке и дооборудованию объекта, производимых в порядке капитальных вложений, оформляют актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов ОС (ф. № ОС-3).

Внутреннее перемещение ОС оформляется накладной на внутреннее перемещение объекта ОС (ф. № ОС-2).

Операции по ликвидации всех ОС оформляют актом на списание объекта ОС (ф. № ОС-4).

Синтетический учет наличия и движения ОС ведут на активном, сальдовом счете 01 по первоначальной стоимости. Сальдо дебетовое - отражает сумму первоначальной стоимости действующих и находящихся в запасе и на консервации собственных ОС предприятия. Оборот по дебету отражает поступление, оборот по кредиту – выбытие объектов по разным причинам.

Аналитический учет основных средств. Единица учета основных средств является отдельный инвентарный объект, под которым понимают законченное устройство, предмет или комплекс предметов со всеми приспособлениями и принадлежностями, выполняющими вместе одну функцию.

Каждому инвентарному объекту присваивается инвентарный номер, который сохраняется за данным объектом на все время его нахождения в эксплуатации, запасе или 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 5 лет после выбытия.

Регистром аналитического учета основных средств являются инвентарные карточки учета объекта основных средств (ф. № ОС-6) – составляется в 1 экз. в бухгалтерии, заполняются на основании первичных документов (акт приемки-передачи ОС, технических паспортов и др.), которые передают затем под расписку в соответствующий отдел предприятия.

Синтетический учет основных средств. Синтетический учет наличия и движения основных средств, принадлежащих предприятию, ведут на счете 01 «Основные средства» по первоначальной стоимости.

Счет активный, сальдовый, инвентарный.

Сальдо дебетовое – отражает сумму первоначальной стоимости действующих и находящихся в запасе и на консервации собственных основных средств предприятия.

Оборот по дебету – отражает поступление.

Оборот по кредиту – отражает выбытие объектов по разным причинам.

К синтетическому счету 10 могут быть открыты субсчета:

- 01.1 – собственные основные средства;
- 01.2 – арендованные основные средства;
- 01.5 – выбытие основных средств.

Учет наличия и поступления основных средств. Поступление основных средств на предприятие может происходить различными путями:

- созданы на самом предприятии при осуществлении долгосрочных инвестиций;
- приобретены за плату у других организаций;
- получены безвозмездно от юридических и физических лиц;
- получены от учредителей в виде вклада в уставный капитал;
- поступили для осуществления совместной деятельности.

Все затраты, связанные с поступлением и вводом в эксплуатацию оформляются следующими проводками.

1. Строительство, дооборудование, реконструкция:

- в сумме фактических затрат Дт 08 Кт 02, 10, 70, 69, 60, 76
- на первоначальную стоимость Дт 01 Кт 08.

2. Приобретение у поставщика:

- на покупную стоимость Дт 08 Кт 60;
- на сумму НДС Дт 19 Кт 60;
- на первоначальную стоимость при принятии к учету Дт 01 Кт 08.

3. Внесение учредителями в счет в уставный капитал предприятия:

- на согласованную стоимость Дт 08 Кт 75.1;
- на первоначальную стоимость при принятии к учету Дт 01 Кт 08.

4. Безвозмездное получение от других организаций и физических лиц:

- Дт 08 Кт 98.2 по текущей рыночной стоимости;
- Дт 01 Кт 08 на первоначальную стоимость;
- Дт 20,25, 26, 44 Кт 02 на сумму ежемесячно начисленной амортизации в течение срока полезного использования списывают доходы будущих периодов со счета 98.2 на счет 91. «Прочие доходы».

5. Поступление для осуществления совместной деятельности Дт 01 Кт 08 – на согласованную стоимость;

6. Получение основных средств в доверительное управление Дт 01 Кт 79.

Синтетический учет по счету 01 ведут в журнале-ордере № 13 по кредиту счета 01 на основании актов на списание объекта основных средств и актов приемки-передачи основных средств.

Малоценные основные средства стоимостью до 20000 руб. за единицу включительно могут отражаться в качестве материально-производственных запасов на счете 10.

Амортизация. Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации.

Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;

- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Амортизация начисляется на контрактивный счёт 02 отдельно по каждой части имущества. Операция производится ежемесячно в соответствии с расчётной ведомостью.

Определена сумма износа Дт 20 (23, 25, 26, 44) Кт 2

Оформление переоценки. Переоценка — корректировка величины основных средств. Проведение данной процедуры необходимо, чтобы стоимость имущества, указанная в балансе, соответствовала действующим рыночным ценам. Например, предприятие купило 20 лет назад оборудование. В настоящий момент стоимость сходного по параметрам объекта намного увеличилась. Чтобы данные отчётности показывали достоверную величину активов, проводится переоценка. Стоимость после проведения процедуры называется восстановительной.

При этом амортизация тоже подлежит переоценке в соответствии с новой стоимостью объектов. Начисленный износ увеличивается или уменьшается пропорционально изменению величины основных средств.

Документом, подтверждающим необходимость внесения проводок, является акт независимого оценщика.

Результаты процедуры отображаются с помощью счёта 83 и счёта 91 в журнале делаются записи:

- дооценка основных средств Дт 01 Кт 83;
- дооценка амортизации Дт83 Кт02
- уценка основных средств Дт91.2 Кт01
- уценка амортизации Дт02 Кт91.1.

Оформление выбытия. Корреспондирующие счета в записях по выбытию активов зависят от того, по какой причине осуществляется списание.

1. Списание в связи с износом. Для того чтобы списать основное средство по причине физического износа, необходимо иметь акт о списании, составленный по форме ОС-4, а также приказ руководителя. В журнале делаются записи:

- первоначальная стоимость Дт 01.2 Кт01.1;
- амортизация Дт02 Кт01.2;
- остаточная стоимость Дт91.2 Кт01.2.

2. Выбытие при продаже. Реализация объекта отражается в учёте при помощи счёта 91. При этом в журнале делаются следующие записи:

- остаточная стоимость Дт 91.2 Кт 01.2;
- начислен доход от продажи Дт 62 Кт 91.1;
- начислен НДС Дт 91.2 Кт 68.

3. Внесение в капитал другой фирмы или дарение. Передача объекта в качестве вложения в капитал сторонней организации, дарение на безвозмездной основе документально оформляются актом приёма-передачи, заполненным по форме ОС-1. Проводки:

- остаточная стоимость при внесении в капитал Дт 58.1 Кт 01.2;

- остаточная стоимость при дарении Дт 91.2 Кт 01.2.

4. Списание при недостатке. В случае недостачи по любым причинам проводки составляются на основании акта инвентаризации по форме ИНВ-26. Списание похищенных объектов производится на убытки. В случае установления виновного лица величина украденного актива подлежит возврату. Стоимость за исключением амортизации необходимо перенести на счёт 94.

Проводки:

- списана остаточная стоимость Дт 94 Кт 01.2;
- стоимость списана на убытки Дт 99 Кт 94;
- стоимость подлежит возмещению от ответственного лица Дт 73.2 Кт 94;
- задолженность погашена Дт 50 (51, 70) Кт 73.2;
- возврат объекта Дт 01 Кт 94;
- восстановлена амортизация Дт 01 Кт 02

Налоговый учёт. Соответствие учёта всех имеющихся внеоборотных активов требованиям Налогового кодекса очень важно для правильного определения суммы обязательных платежей.

Налоговый учёт отличается от бухгалтерского в нескольких аспектах.

Например, для целей налогообложения основными средствами не признаются:

- земля;
- природные богатства и ресурсы;
- вода.

При этом бухучёт определяет их как часть основных средств, которые не подлежат амортизации.

Также исключаются из списка основных средств произведения искусства, дорогостоящие книги. В бухгалтерском учёте они могут быть признаны внеоборотным активом, если характеристики предмета соответствуют всем необходимым требованиям.

Полученное в качестве целевого финансирования имущество согласно налоговому законодательству не может считаться основным средством. В бухгалтерских положениях нет подобного ограничения.

Дата постановки нового объекта на налоговый учёт совпадает с днём ввода в эксплуатацию. Однако выбрать для начисления амортизации группу основных средств и определить срок эксплуатации необходимо из рекомендованной классификации в соответствии с характеристиками актива. Требования для признания имущества ОС в налоговом и бухгалтерском учёте совпадают.

ТЕМА 6. УЧЕТ ОПЛАТЫ ТРУДА

Согласно ст. 129 Трудового кодекса РФ заработная плата – это вознаграждение за труд работника, выплаты компенсационного и стимулирующего характера. В том же положении уточняется, что размер зарплаты зависит от квалификации работника, сложности и условий работы, количества и качества ее выполнения.

Виды оплаты труда. Оплата труда имеет два вида.

1. Основная заработная плата. Начисляется работнику в зависимости от отработанного времени, количества и качества выполненной работы, тарифной ставке или окладам, оплата по сдельным расценкам, премиальные выплаты, доплаты за особые условия работы (работа в ночное время, бригадирские надбавки, компенсация простоев не по вине работника и т.п.).

2. Дополнительная заработная плата включает в себя выплаты за неотработанное время, которые регулируются на законодательном уровне (оплата отпусков, перерывов для кормящих матерей, льготного времени работы несовершеннолетних, оплата неиспользованного отпуска и т.д.).

Формы оплаты труда. Существует две формы оплаты труда: повременная и сдельная, которые в свою очередь подразделяются на несколько форм.

1. Повременная форма оплаты труда. Простая повременная оплата. Данный вид оплаты производится за определенное количество отработанного времени и не зависит от количественных характеристик работы. Начисляется путем умножения часовой или дневной ставки на количество в часах или днях отработанного времени. Если работнику установлен оклад, то оплата труда рассчитывается исходя из отработанного времени по размеру оклада в месяц.

2. Повременно-премиальная оплата труда. Такая форма оплаты подразумевает, что к расчетам повременной оплаты добавляют премию, оговоренную в трудовом соглашении с работником или закрепленную в других внутренних документах организации.

3. Сдельная оплата труда. Прямая сдельная оплата труда. Осуществляется на основании установленных сдельных расценок за единицу произведенных работником изделий или работ. Данная форма оплаты труда также учитывает квалификацию работника.

4. Сдельно-премиальная форма оплаты труда. Предусматривает начисление премий за перевыполнение плана выработки или достижения определенных качественных показателей выполненной работы.

5. Сдельно-прогрессивная форма оплаты труда. Суть данной формы оплаты труда в повышении оплаты за выработку продукции или работ сверх установленной нормы.

6. Косвенно-сдельная форма оплаты труда. Производится для работников вспомогательного производства в процентах к заработной плате рабочих основного производства (наладчиков, комплектовщиков, помощников мастеров и др.).

7. На практике часто применяют смешанные формы оплаты труда. Это касается, прежде всего, работников совмещающих несколько должностей на одном предприятии.

Аккордная оплата труда. Применяется для начисления оплаты за комплекс работ или производство определенного объема продукции или работ, а не за конкретную производственную операцию.

Существует три основные системы оплаты труда:

- тарифная;
- бестарифная;
- смешанная.

1. Тарифная система представляет собой совокупность нормативов, с помощью которых осуществляется дифференциация заработной платы работников различных категорий. Тарифная система оплаты труда состоит из нескольких элементов (см. рисунок 9).

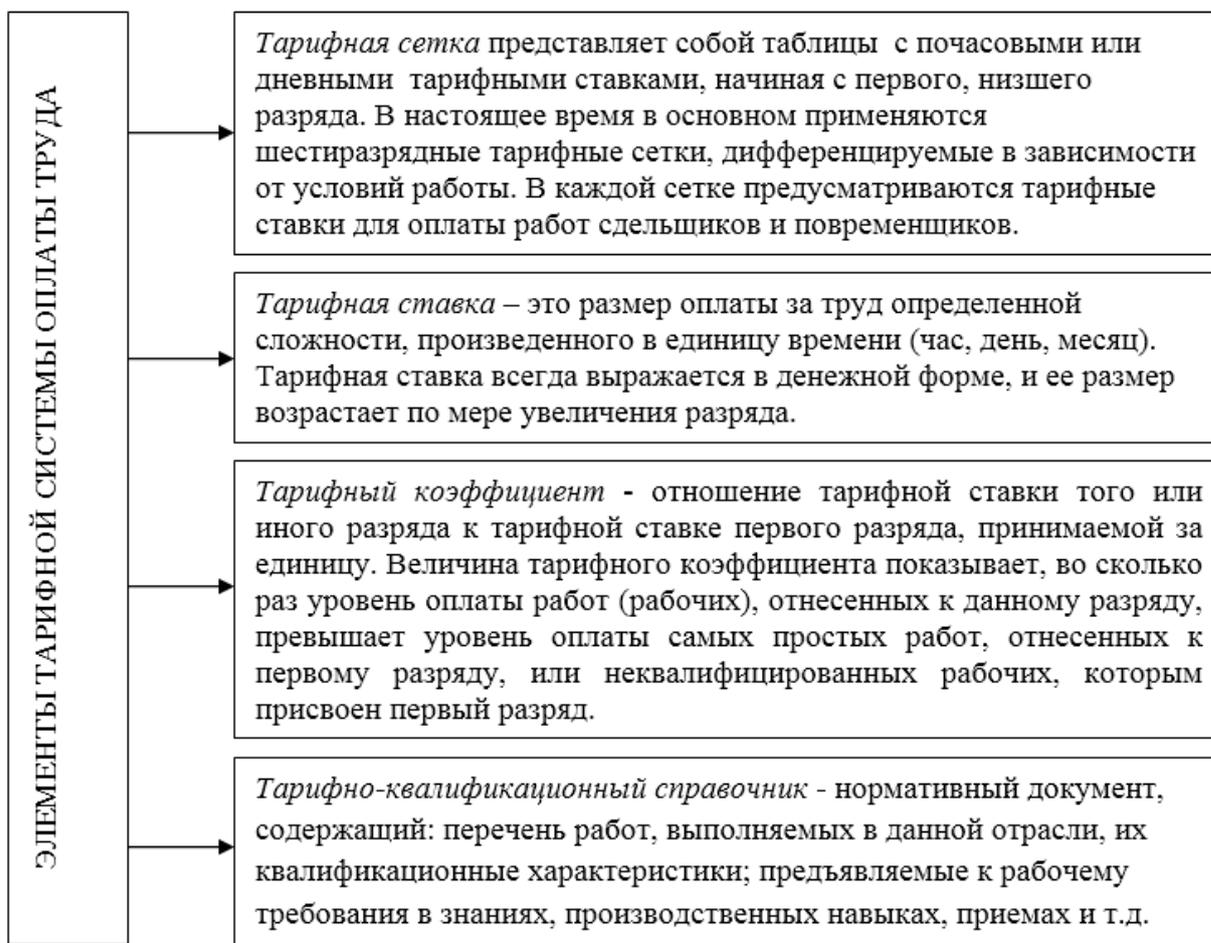


Рисунок 9 - Элементы тарифной системы оплаты труда

2. Бестарифная система оплаты труда подразумевает неиспользование гарантированных тарифных ставок и должностных окладов. При бестарифной системе оплаты труда, заработная плата работника зависит от конечных результатов работы всего подразделения организации и представляет собой долю в заработанном всем коллективом фонде оплаты труда. Доля заработной платы отдельного работника определяется исходя из квалификации работника и его трудового участия. Применение бестарифной системы целесообразно при возможности учета результатов труда каждого работника. Данная система положительно сказывается на общей заинтересованности коллектива и каждого работника в отдельности.

Порядок начисления заработной платы. Порядок начисления заработной платы регулируется на законодательном уровне, прежде всего Трудовым Кодексом РФ. В

каждой организации, порядок начисления заработной платы регулируется на основании внутренних локальных актов организации:

- положение об оплате труда;
- штатное расписание;
- приказ о приеме на работу;
- трудовой договор;
- табель учета рабочего времени;
- приказ о поощрении и т.д.

Для избегания нарушений прав работников необходимо придерживаться четких правил по начислению и выплате заработной платы.

Размер заработной платы работника за месяц должен быть равен или быть выше установленного на данный момент минимального размера заработной платы, с учетом районного коэффициента.

Для правильного начисления заработной платы необходимо учесть принятые в организации для каждой должности способы оплаты труда, все виды взысканий и поощрений, налоговые вычеты и различные социальные надбавки.

За отработанный месяц работодатель обязан выдавать работникам расчетные листки, в которых указывается:

- размер начисленной заработной платы;
- надбавки;
- премии;
- положенные вычеты;
- удержанный НДФЛ;
- размер выплаченного аванса;
- остаток задолженности за предприятием.

Фонд заработной платы. Работодатель в процессе формирования деятельности своего предприятия регулярно терпит издержки в части задействования рабочей силы. Издержки могут включать в себя расходы по оплате труда работников, налоги, страхование, выплаты льгот и пр. Для правильного распределения выплат между работниками и грамотного регулирования издержек на каждом предприятии должен создаваться фонд заработной платы.

Фонд заработной платы (ФЗП) представляет собой часть национального дохода, который должен распределяться в отношении каждого работника предприятия в зависимости от качества его работы, квалификации и иных важных показателей рабочего процесса. Иными словами, фонд заработной платы выступает в качестве показателя трудового плана, выполняемого на предприятии в течение экономического года.

Фонд заработной платы включает в себя денежные средства, расходуемые на различные цели:

- выплаты работникам, занятых как на постоянной, так и на временной работе;
- покрытие расходов, относящихся к рабочему времени, которое сотрудник не отработал не по своей вине (к примеру, выплаты сотрудницам, находящихся в декретном отпуске);
- оплата налогов;
- компенсации;

- выплаты по тарифам и окладам;
- стимулирующие надбавки, дополнительные отчисления и пр.

Основной составляющей планирования высокой производительности труда является поиск резервов, которые позволят предприятию успешно вывести производимые товары или оказываемые услуги на рынок. В первую очередь такие резервы будут направлены на оплату труда работников.

Оплата включает в себя не только заработную плату, но и различного рода поощряющие и компенсирующие выплаты. Поэтому на предприятии создаются фонды, регулирующие порядок таких выплат. Фонд формируется и рассчитывается из прибыли, получаемой от хозяйственной деятельности предприятия.

Структура фонда заработной платы. Во время рабочего процесса любого предприятия следует отличать затраты, которые изначально закладывались в фонд и непредвиденные затраты и издержки, возникающие в процессе обращения капитала.

Источниками, с помощью которых будет производиться оплата труда, являются:

- показатели издержек, относящихся к выпуску товаров и оказанию услуг;
- суммы, имеющие особое назначение;
- средства предприятия, относящиеся к категории личных;
- получение целевого финансирования.

Затраты, которые предприятие выделяет на оплату труда своих работников, будут включаться в себестоимость товаров.

В фонд заработной платы включаются суммы, начисляемые работникам по результатам их работ. Фонд заработной платы состоит из:

оплаты труда за фактически отработанное или неотработанное время (может выражаться как в денежном, так и натуральном эквиваленте);

- компенсаций;
- стимулирующих выплат;
- премий, доплат, поощрений;
- выплат, связанные со спецификой работы и пр.

Начисленные средства за отпуска будут входить в состав фонда отчетных месяцев в размере, зависящем от продолжительности периода отпуска в текущем месяце. Соответственно, денежные средства за последующие месяцы, будут входить в состав следующего месяца.

Состав фонда заработной платы является довольно сложным механизмом, зависящим от структуры и рабочего процесса каждого отдельного предприятия.

Формирование фонда заработной платы. При формировании фонда заработной платы используются следующие способы:

- расчет утвержденных нормативов по отношению к действительному объему производимой продукции, выраженном в процентном соотношении;
- при увеличении объема производства происходит увеличение оплаты труда работников;
- расчет фонда происходит с учетом получаемой прибыли.

Если для осуществления выплаты предприятию не хватает денежных средств, используются суммы, заложенные в резервный фонд. При формировании резерва следует учитывать случаи превышения расхода денежных средств, предусмотренных в фонде.

Наряду с основным фондом заработной платы на предприятии могут создаваться иные ресурсы, например, направленные на поддержку и развитие работников, социальные выплаты и пр. Чем больше показателей будут применяться, тем более обоснованно и целесообразнее станут расходоваться и распределяться денежные средства внутри предприятия.

Расчет фонда заработной платы. Задачей каждого частного предприятия является приобретение навыка по правильному расчету размера фонда заработной платы. Если предприятие неправильно ведет расчет, то это приводит не только к уменьшению заработка сотрудников, но и понижению их мотивации к производительности, а также теряется их доверие по отношению к работодателю. В результате потери доверия работники перестают проявлять интерес к работе, что может привести к многочисленным увольнениям.

От правильности расчета фонда заработной платы будет зависеть удачное планирование и прогноз всех возможных затрат предприятия.

Для расчета следует использовать:

- ведомости;
- штатное расписание;
- сведения о численности работников и продолжительности их трудовой деятельности;
- иные данные, необходимые для точного расчета.

Все сведения должны отражать результаты трудовой деятельности за последний рабочий год.

Формула формирования фонда заработной платы. Формулы унифицированного образца и четких нормативов по расчету фонда не существует. Работодатель в любом случае должен подавать только достоверную информацию.

Годовой показатель обычно рассчитывается путем умножения заработной платы среднего значения на число работающих сотрудников на 12 месяцев.

Например, для расчета берется доход всех руководителей и из него рассчитывается средний показатель. Таким же образом рассчитывается заработок всех работников предприятия. Полученные результаты следует умножить на число всех человек в группе и суммировать между собой. Годовой показатель будет в этом случае образован с помощью умножения на число месяцев в году.

Можно взять следующую формулу для расчета:

$$\text{ФОТ} = \text{ЗП} (\text{О} + \text{НД} + \text{РК}) \quad (6)$$

где ЗП – заработная плата;

ТС - ставка тарифа или оклад;

НД – надбавки;

РК – районный коэффициент.

Правильный подсчет начинается с определения временного периода, за который будет производиться определение размеров фонда. В качестве основополагающего показателя берется за прошлый календарный год. На что стоит обратить внимание:

- производя расчет годового показателя необходимо учитывать выплаты, носящие регулярный характер;

- в расчет не берутся единоразовые платежи, относящиеся как к выплатам по заработной плате, так и к социальным выплатам;
- определяется число времени, отработанного каждым работником за предыдущий календарный год (определяются числовые показатели отработанного времени с помощью таблиц, учитывающих рабочее время каждого сотрудника);
- собранная информация обрабатывается, выясняются необходимые данные об отработанном времени каждого работника;
- случаются ситуации, при которых требуется вычислить не годовое, а месячное значение;
- за месячное значение будет приниматься результат, полученный путем деления годового показателя на 12.

Предприятия, практикующие почасовую оплату, для расчетов берут показатели тарифных ставок и выплат (доплат). Сюда относятся премии, двойная оплата за работу в ночное время, праздники и пр. Фонды заработной платы должны эффективно и экономично расходоваться. В отношении каждой категории работников должны применяться определенные методы для расчета показателей, так как на предприятиях применяются разные системы начисления заработной платы.

Заработная плата является главным и основным доходом большинства физических лиц и законодательно рассматривается как прибыль. Именно поэтому зарплата всегда подвергается обязательному налогообложению во всех странах, в том числе и в России.

Налоги являются одним из средств пополнения бюджета любого государства, обеспечивающего функционирование государственной машины и выполнение всех государственных программ.

Для того чтобы сделать расчет налогов по зарплате, следует разграничивать налоги, оплачиваемые непосредственно работодателем и не влияющие на сумму конечной оплаты труда, и налоги, вычитаемые из заработной платы после полного ее формирования.

Для расчета и удержания налогов по зарплате работника необходимо выполнить следующие действия:

- определить сумму, к которой будут применяться вычеты;
- установить ставку налога, под которую подпадает данный работник;
- рассчитать налог на доходы физических лиц;
- из полученной суммы отнять положенные вычеты;
- рассчитать сумму страховых взносов и отчислений в Пенсионный фонд.

Основным налогом, обязательным к отчислению, является налог на доходы физических лиц, известный как НДФЛ. Размер его составляет 13% от заработной платы (пункт 1 статьи 224 Налогового кодекса РФ).

Независимо от формы собственности предприятия или организации, плательщиками налога на доходы физических лиц (НДФЛ) являются все резиденты Российской Федерации, а также лица, имеющие источники дохода в России.

Отчисление НДФЛ в бюджет происходит ежемесячно и рассчитывается от общей суммы заработной платы. Этот налог рассчитывается исходя из конечной суммы заработной платы сотрудника с учетом индексации, авансовых выплат и других отчислений.

К доходам, не подлежащим налогообложению, относятся государственные пособия, пенсии и прочие, указанные в статье 217 Налогового кодекса.

Страховые взносы. Согласно действующему законодательству Российской Федерации работодатель оплачивает страховые взносы, начисляемые на зарплату наемного работника. Данная статья налоговых отчислений оплачивается работодателем полностью и составляет 30% от общей суммы заработной платы. В рамках гражданско-правового договора или контракта отчисления производятся с работников предприятия, не являющихся частными или индивидуальными предпринимателями.

Налогообложение страхового взноса – это отчисления в Пенсионный фонд, из которого осуществляется последующая выплата пенсий, оплата больничных и декретных отпусков.

Согласно законодательству о налогообложении (часть 1 статьи 58 Закона № 212-ФЗ), к следующим категориям плательщиков может применяться пониженная ставка страхового взноса:

- работники сельского хозяйства,
- индивидуальные предприниматели,
- организации народных художественных промыслов,
- предприятия, имеющие сотрудников с инвалидностью 1, 2 и 3-й групп,
- общественные организации инвалидов,
- другие предприятия, предусмотренные данной статьей Закона.

Страховые взносы оплачиваются работодателем ежемесячно, отчеты регулярно предоставляются в Пенсионный фонд и Фонд социального страхования.

На предприятиях с повышенным риском травматизма, угрозой профессиональных заболеваний и там, где велика вероятность несчастных случаев, предусмотрены взносы на травматизм.

Работники сферы труда с повышенным риском травматизма подлежат обязательному страхованию жизни и работоспособности. Тариф взноса устанавливается работодателем и составляет от 0,2% до 8,5% от заработной платы сотрудника.

Налоговые вычеты. На основании статьи 218 Налогового кодекса существует несколько видов налоговых вычетов, имеющих стандартную и фиксированную ставку. Три вида налоговых вычетов составляют:

- 500 рублей – инвалиды с детства,
- 1400 рублей – вычет предоставляется на каждого ребенка, не достигшего 18 лет,
- 3000 рублей – для лиц, устранявших последствия аварии на Чернобыльской АЭС, по уходу за ребенком-инвалидом 1 и 2-й групп и других, предусмотренных законодательством.

Данные вычеты доступны для работников, документально подтверждающих свое право и имеющих заработную плату, не превышающую 280 000 рублей. В случае основания для вычета по нескольким пунктам учитывается вычет с наибольшей суммой отчисления.

Чтобы рассчитать страховой взнос с заработной платы, прежде всего необходимо определить вид страхования и выплату по ним:

- ОПС – обязательное пенсионное страхование, выплата пенсий по достижении пенсионного возраста (составляет 22%);
- ОМС – обязательное медицинское страхование, оплата больничных, выплаты по состоянию здоровья и полученным травмам (5,1%);

– ОСС ВН и М – обязательное социальное страхование в связи с временной нетрудоспособностью и материнством, обеспечивает выплаты, компенсирующие временную потерю заработка (2,9%);

– ОСС НС и ПЗ – обязательное социальное страхование от несчастного случая и профессиональных заболеваний (от 0,2%).

Сумма отчислений по всем видам страховых взносов равна 30, 2%, а в случае достижения предельной базовой величины, составляющей 624 000 рублей, процент отчислений изменяется до 10%.

Таким образом, при заработной плате 10 000 рублей из них 3 020 необходимо перечислить в Пенсионный и Страховой фонды. Во избежание возможных ошибок, расчет должен производиться специалистами.

Для подсчета НДФЛ заработная плата суммой 10 000 рублей подвергается вычету в размере 13%. Таким образом, $10\,000 - 13\% = 8700$ рублей. Это сумма, которую работник получит на руки.

Рассмотрим выплату заработной платы работника, воспитывающего 1 ребенка до 18 лет:

- 10 000 руб. – 1400 руб. (налоговый вычет) = 8600 руб.;
- 8600 руб. – 13% = 8 882 руб.

Таким образом, разница между окладом и фактической выплатой для такого работника составит 1 128 рублей.

Начисление заработной платы и своевременное отчисление налогов в Пенсионный и Страховой фонды достаточно трудоемкий процесс, требующий тщательного рассмотрения всех статей налоговых вычетов.

Предоставление неточных или неверных сведений о заработной плате работников может рассматриваться как нарушение и облагаться штрафом.

Особенности синтетического и аналитического учета. Синтетический учет ведется с использованием счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Учет ведется в обобщенном виде. Счет является пассивным, допускающий начальный и конечный остаток по кредиту счета. Увеличение производится по кредиту, уменьшение по дебету счета. Кредит отражает задолженность по заработной плате до ее выплаты, дебет счета используется для учета информации об удержаниях и уменьшении задолженности перед работником по выплате начисленной суммы.

Суммы, начисленные работникам, учитываются в корреспонденции со счетами учета расходов. Выбор счета определяется деятельностью предприятия, категорией работника и структурного подразделения нахождения рабочего места. В учете оплаты труда используют:

- счет 44 для торговых организаций;
- счет 20 для начислений основным работникам производства;
- счет 23 для учета труда лиц вспомогательных цехов;
- счет 25 для работников обслуживающих цехов;
- счет 26 для управленческого штата;
- счет 29 для сотрудников обслуживающих производств.

Аналитические данные формируются по каждой штатной единице. Учет позволяет детализировать информацию по видам начислений. Общая сумма операций аналитического учета отражается на синтетическом счете.

Стандартные проводки по учету заработной платы. Счет 70 используется для отражения начисленной заработной платы, отпускных, пособий за период нетрудоспособности, дополнительных стимулирующих выплат, компенсации за неиспользованный отпуск, выходного пособия и прочих сумм, положенных работнику в рамках трудового или коллективного договоров.

Рассмотрим проводки по заработной плате:

- начисление заработной платы работникам производства Дт20 (23, 25, 26, 29) Кт70;
- начисление заработной платы работникам торговли и сферы обслуживания Дт 44 Кт 70;
- начисление пособия по нетрудоспособности из средств предприятия Дт 20 (23, 25, 26, 29, 44) Кт 70;
- начисление пособия из средств ФСС Дт 69 Кт 70;
- удержание НДФЛ Дт 70 Кт 68;
- выплата сумм работнику из кассы Дт 70 Кт 50;
- выплата сумм работнику на именной счет Дт 70 Кт 51.

Кроме НДФЛ, из начисленной суммы производится удержание обязательств по исполнительным документам, алиментов по заявлениям, неподтвержденных подотчетных сумм, возмещений материального вреда.

Регистры аналитического учета. Данные аналитического учета отражаются в регистрах. Предприятия могут самостоятельно разработать учетные формы и закрепить их в учетной политике. На практике в бухгалтерии предпочитают использовать бланки, ранее утвержденные как унифицированные формы.

Таблица 4 – Регистры аналитического учета

Форма регистра	Период ведения	Описание
Лицевой счет № Т-54	Календарный год	Открывается при трудоустройстве работника, отражает все операции по начислению и выдаче сумм
Расчетно-платежная ведомость № Т-49 (или отдельно расчетная и платежная)	Однократно, на каждую операцию	Ведомость является итоговой формой для отражения информации по начислению и выплате з/платы
Карточка 1-НДФЛ	Календарный год	Содержит информацию о суммах, полученных работником за год помесечно и удержанном налоге
Регистр налогового учета	Помесечно	Разрабатывается предприятиями, используется для ведения налогового учета

Учетные регистры заполняются в электронном виде или на бумажном носителе. Выбор вида регистра аналитического учета определяется предприятием. Формы в обязательном порядке должны содержать информацию о работнике, виде и размере начислений, сумм удержаний. Учетные документы составляются в единственном экземпляре.

Порядок действий при ведении учета оплаты труда. Учетные операции ведутся в строгом порядке очередности. Документооборот закрепляется внутренними актами организации.

Таблица 5 – Очередность действий при ведении учета оплаты труда

Операция	Пояснения
Подготовка данных для начислений сотрудникам	Осуществляется проверка приказов на отпуск, прием и увольнение, стимулирующих выплат, представленных листов нетрудоспособности
Получение сведений из табеля учета рабочего времени	Производится сверка данных кадрового органа с документами бухгалтерии
Внесение данных в обслуживающую программу	Изменения вносят в кадровую часть программы
Проведение расчета	Операция осуществляется в автоматическом режиме путем создания нового документа, заполнения данных, проведения документа
Закрытие месяца	После составления всех ведомостей месяца производится его закрытие
Начисление налогов и получение отчетных данных	После закрытия месяца производится начисление налогов и отражение данных в отчетности

Для расчетов с сотрудниками при ведении аналитического учета используются ведомости. Применяются расчетные формы для безналичных выплат и расчетно-платежные бланки для выдачи средств через кассу.

Особенности проведения удержаний из начисленных сумм. Аналитический и синтетический виды учета отражают удержания из сумм выплат. При начислении вознаграждений работникам необходимо произвести удержания в соответствии с требованиями законодательства, исполнительными документами, заявлениями работников. Удержания производятся при окончательном начислении сумм оплаты труда работника в последний день месяца. Из сумм авансовых выплат налоги, алименты и прочие удержания не производятся. Для учета налога используется форма 1-НДФЛ или иной самостоятельно разработанный предприятием бланк.

Выдача сумм производится за минусом удержаний. После исчисления НДФЛ общая величина вычитаемых из остатка сумм не должна превышать 20%. При наличии исполнительных листов предельная величина составляет 50%, в исключительных – до 70%. Исключительный и предельный размер удержаний должен быть указан в исполнительных документах. Для учета алиментов и прочих обязательств ведется отдельная ведомость, сведения которой предоставляются в исполнительный орган по окончании выплат.

Пример удержаний из сумм оплаты труда. Работник М. торговой организации ООО «Праздник» получает оклад в размере 22 000 рублей. Вычеты не оформлены. Лицо имеет обязательство – исполнительный лист по уплате алиментов на одного ребенка в размере 25% заработка. В учете ООО «Престиж» производятся записи:

- начисление оплаты труда М.: Дт 44 Кт 70 на сумму 22 000 рублей;
- удержание НДФЛ: Дт 70 Кт 68 на сумму 2 860 рублей;
- удержание алиментов: Дт 70 Кт 76 на сумму 4 785 рублей.

Удержанные суммы перечисляются в бюджет и лицу, указанному в исполнительном листе.

Журнал-ордер в синтетическом учете. Показатели в журнал-ордер вносятся в шахматной форме, позволяющей одной записью учесть данные по дебету и кредиту счета. Записи вносятся по кредиту в корреспонденции с дебетуемыми счетами. Порядок счетов располагается по возрастанию номеров. После формирования данных всех журналов-ордеров предприятия остатки переносятся в главную книгу. Использование учетных данных в нескольких ордерах одновременно позволяет выверить обороты. Остатки по дебету и кредиту должны совпадать.

Для учета расходов используется ордер №10 или №10/1. Журнал-ордер № 10 применяется предприятиями с четко выстроенной структурой. Документ № 10/1 является продолжением формы № 10, используется организациями для записи операций за исключением счетов учета производственных затрат. Для обобщения данных в ордер № 10/1 переносятся обороты из ордера № 10.

Особенности ведения учета в бюджетных организациях. Учет оплаты труда, финансируемого за счет бюджета, отличается точностью оформления документов, что регулярно проверяется вышестоящим органом. Операции оформляются в соответствии с Трудовым кодексом РФ согласно утвержденным распорядителем бюджета штатным расписанием. Учет имеет отличительные особенности:

- выплаты сотрудникам производятся согласно бюджетной классификации и при утверждении финансирования по статье расхода;
- назначение выплат имеет строго целевое расходование, что регулярно подлежит проверке органами контроля вышестоящей структуры;
- организации, ведущие внебюджетную деятельность, могут выплачивать работникам дополнительное вознаграждение за счет поступлений (смета внебюджетных доходов и расходов должна быть предварительно утверждена с указанием затратной статьи по выплатам работникам).

При ведении учета используются стандартные регистры. В синтетическом учете применяются ордера, ведомости, главная книга. В аналитическом учете используют карточки лицевого счета, форма 1-НДФЛ, ведомости.

Распространенные ошибки при ведении учета заработной платы. Основная группа ошибок возникает в учете при начислении сумм. При ведении аналитического и синтетического учета обнаруживаются:

- ошибка начисления оплаты труда, отпускных, стимулирующих выплат (в основе лежит неверная трактовка актов или неточность при подсчете);
- отсутствие оправдательных документов первичного учета, подтверждающих законность действий (все операции с оплатой труда должны иметь подтверждающие приказы, соглашения, бюллетени, прочие документы);
- нестыковка данных синтетического и аналитического учета (на основании совокупности операций по каждому работнику формируются данные счетов учета);
- несовпадение сальдо счета 70 и остатка по главной книге.

Расхождения показателей возникают в связи с неверной трактовкой законодательства и счетными ошибками. При исправлении ошибок данные меняются в первичных документах, регистрах и главной книге по всей цепочке начисления, удержания или выплаты сумм.

Сроки хранения учетных документов. Документы учета оплаты труда являются основанием для получения пенсионных пособий лиц. Для предоставления по запросам

достоверной информации организациям или ИП требуется соблюсти длительный срок хранения. Существует определенный порядок архивации документов:

- журналы-ордера и другие формы синтетического учета систематизируются, подшиваются, нумеруются для использования при проверках или внутренних потребностей (хранение ордеров производится отдельно от документов и регистров первичного учета, длительность архивации составляет 5 лет);

- формы аналитического учета, отражающие начисления и документы, подтверждающие законность выплат, подлежат хранению в течение 75 лет;

- документы, используемые в качестве несущественных справок, расчетов, утилизируются при отсутствии необходимости.

Формы, утратившие актуальность в связи с выходом срока хранения, подлежат уничтожению по акту. При ликвидации предприятия документы длительного хранения группируют согласно требований и передают в государственный архив.

ТЕМА 7. УЧЁТ И АНАЛИЗ ЗАТРАТ

Понятие расходов в бухгалтерском учете. Вся хозяйственная деятельность предприятия разделяется на два типа хозяйственных событий: получение доходов; понесение затрат. Эти два типа хозяйственных событий неразрывно связаны друг с другом, так как получение дохода (выручки) обязательно включает в себя затраты, которые были произведены предприятием для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг или реализации товаров.

Расходы являются наиболее сложным объектом бухгалтерского учета, так как они состоят из множества статей затрат, которые определяются для предприятия согласно его отраслевой принадлежности и другим специфическим особенностям. В то время как доходы классифицируются лишь как доходы от основной деятельности и прочие доходы предприятия.

Состав расходов как объекта бухгалтерского учета. Состав расходов как объект бухгалтерского учета на каждом предприятии может отличаться. Например, расходами торговой организации могут быть:

1. Расходы на содержание аппарата управления (общехозяйственные расходы):
 - заработная плата и отчисления страховых взносов на нее работников аппарата управления (директор, бухгалтерия, отдел кадров);
 - расходы на содержание помещения для аппарата управления (аренда, коммунальные платежи);
 - амортизационные отчисления на основные средства, которые используются в аппарате управления (мебель, электронно-вычислительная техника, автомобили) и т.д.
2. Расходы на содержание точек реализации (расходы на продажу):
 - заработная плата и отчисления страховых взносов на нее работникам торговли (продавцы, кассиры, грузчики);
 - расходы на содержание помещений для реализации (магазины, склады);
 - амортизационные отчисления на основные средства, которые используются для реализации (мебель, витрины, кассовые аппараты);
 - и т.д.

Если предприятие занимается производством продукции, то состав расходов может быть иным. К расходам на содержание аппарата управления, добавляются расходы на производство, которые состоят из:

- заработной платы и отчислений страховых взносов на нее работникам производства (рабочие, мастера, начальники участков);
- расходов на содержание помещений для производства (цеха);
- амортизационных отчислений на основные средства, которые используются в производстве (станки, производственное оборудование);
- затрат материальных ресурсов на производство;
- и т.д.

Определение стоимости расходов как объекта бухгалтерского учета. Стоимость расходов, как объекта бухгалтерского учета определяется путем суммирования всех статей расходов на каждый объект учета (общехозяйственные, производственные, коммерческие и т.д.).

Правила определения стоимости каждой статьи расходов должны быть отражены в учетной политике организации. Например, для амортизации основных средств, определяется метод такой амортизации, который может применяться к определенной группе основных средств.

Метод учета материалов также может быть различен. Материалы могут учитываться по фактической или учетной стоимости.

Учет производственных расходов является наиболее сложным, так как производство тоже может учитываться по разным методикам учета затрат. Это могут быть попередельный, позаказный или попроцессный методы.

Для ведения бухгалтерского учета затрат необходимо, чтобы однородные статьи расходов учитывались по одной методике в течение одного отчетного года. Так, оценка такого объекта бухгалтерского учета как расходы будет достоверной. Это имеет значение при определении финансовых результатов организации.

Затраты, расходы, издержки, себестоимость. Чтобы разобраться в данных понятиях, приведем несколько определений:

- под издержками понимают затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции, работ, услуг;

- под затратами понимаются потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары или услуги (в отечественной практике термин «затраты» нередко применяется для характеристики всех издержек предприятия за определенный период);

- расходами же считается только та часть затрат, которая была понесена в связи с получением дохода, причем в соответствии с Международными стандартами бухгалтерской отчетности расходы включают в себя убытки и затраты, которые возникают в ходе основной деятельности предприятия в связи с получением дохода, то есть в бухгалтерском учете доходы должны соотноситься с затратами на их получение, которые в этом случае будут называться расходами.

Рассмотрим так же данные понятия с позиции бухгалтерского учета:

- затраты накапливаются на счетах разд. 3 Плана счетов (прежде всего - на счете 20 «Основное производство») и по мере выпуска продукции перемещаются на счет 43 «Готовая продукция»,

- в расходы затраты превращаются только после продажи продукции, то есть при переходе со счета 43 на счет 90 «Продажи».

А в упрощенном виде можно сказать, что расходы - это по существу есть полная себестоимость реализованной продукции.

Таким образом, если понесенным затратам соответствуют определенные доходы, их можно считать расходами и отражать в отчете о прибылях и убытках. Если же доход в результате понесенных затрат еще не был получен, затраты следует учесть в составе активов и отразить в бухгалтерском балансе как затраты в незавершенном производстве или готовую продукцию (нереализованную).

Значит, понятие расходы более узкое, чем понятие затраты. А понятия «издержки» и «затраты» нередко употребляются как синонимы, причем термин «издержки» больше характерен для экономической теории, а «затраты» - для учета и управления.

Себестоимость - это выраженные в денежной форме затраты на производство и продажу продукции, работ, услуг. Она складывается из всех затрат, связанных с использованием в процессе производства продукции (выполнения работ, оказания услуг)

природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на производство и продажу.

Учет затрат и исчисление (калькулирование) себестоимости каждого вида выпускаемой предприятием продукции (работ, услуг) являются одной из ключевых проблем управленческого учета по ряду причин, включая следующие:

- знание себестоимости продукции необходимо для того, чтобы производить в финансовом учете оценку остатков незавершенного производства и готовой продукции, а также определять себестоимость проданной продукции и, как следствие, прибыль от продаж;

- уровень себестоимости единицы продукции является весьма важным фактором формирования ценовой и ассортиментной политики предприятия;

- контроль за себестоимостью и выявление путей ее снижения представляют собой одно из основных направлений повышения эффективности деятельности компании.

Система учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции организуется на каждом предприятии по-разному в зависимости от выбора объектов учета затрат - признаков, согласно которым производят группировку производственных расходов для целей управления себестоимостью. Для того чтобы эффективно управлять затратами, как правило, необходимо иметь данные для контроля по направлениям затрат, по местам их возникновения и по носителям затрат. При этом под местами возникновения затрат понимаются структурные подразделения предприятия, в которых происходит первоначальное потребление ресурсов (например, цех, участок, бригада, стадия, процесс и т.д.), а носителями затрат являются виды продукции (работ, услуг), выпускаемой (выполняемых, оказываемых) данной организацией. Кроме того, различают различные виды затрат в зависимости от целей их учета.

Классификация затрат для целей калькулирования себестоимости. Для начала рассмотрим классификации, с которыми чаще сталкиваются бухгалтеры, - те, которые применяются в целях учета и калькулирования себестоимости.

Исходя из экономической роли в процессе производства продукции затраты подразделяют на:

- основные;
- накладные.

Основными являются затраты, непосредственно связанные с производственным (технологическим) процессом изготовления продукции, выполнения работ или оказания услуг. Иными словами, к основным затратам относят израсходованные ресурсы, потребление которых связано с выпуском продукции (работ, услуг), - например, материалы, заработная плата производственных рабочих, амортизация основных средств и т.д.

Накладными признаются затраты, которые образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. Например, общепроизводственные и общехозяйственные расходы - содержание аппарата управления, амортизация и ремонт основных средств цехового или общезаводского назначения, налоги, расходы на подбор и повышение квалификации кадров и т.д.

Более близкой бухгалтеру является классификация затрат по способу их включения в себестоимость продукции, работ и услуг на

- прямые;

- косвенные.

Именно эта классификация определяет порядок отражения затрат на тех или иных синтетических счетах, субсчетах и аналитических счетах.

Прямыми считаются затраты, которые можно прямо, непосредственно и экономично отнести на конкретный вид продукции или к конкретной партии продукции (к выполненным работам или оказанным услугам). На практике к этой категории относятся:

- прямые затраты материалов (то есть сырье и основные материалы, использованные при производстве продукции);
- прямые трудовые затраты (оплата труда персонала, занятого в производстве конкретных видов продукции).

Впрочем, если предприятие производит только один вид продукции или оказывает только один вид услуг, все производственные расходы автоматически будут прямыми.

Косвенными признаются затраты, которые нельзя прямо, непосредственно и экономично отнести на конкретную продукцию, поэтому их следует сначала собрать отдельно (на отдельном счете), а затем - по итогам месяца - распределить по видам производимой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг) исходя из выбранной методики.

Среди производственных затрат к косвенным можно отнести вспомогательные материалы и комплектующие изделия, расходы на оплату труда вспомогательных рабочих, наладчиков, ремонтников, оплату отпусков, доплату за сверхурочную работу, оплату времени простоя, расходы на содержание цехового оборудования и зданий, на страхование имущества и т.д.

Подчеркнем - косвенные затраты связаны одновременно с изготовлением нескольких видов продукции, и их либо вообще нельзя «приписать» к конкретному виду выпускаемой продукции, либо в принципе это возможно, но нецелесообразно ввиду незначительности суммы данного вида затрат и сложности точного определения той их части, которая приходится на каждый вид продукции.

Например, бухгалтер пекарни теоретически мог бы организовать контроль за тем, сколько именно граммов соли потрачено на изготовление каждого вида хлебобулочных изделий, и точно, до копейки, рассчитать, какую сумму надо заложить в себестоимость каждого вида продукции. Также он мог бы распределить общую стоимость потраченной за месяц соли между всеми видами изготовленной продукции, в рецептуру которых входит соль, пропорционально нормативному расходу соли по рецептуре на выпущенную продукцию каждого вида. Но оба варианта экономически не выгодны, не рациональны - зачем тратить свое время на точное исчисление копеечных сумм, не проще ли включить общую стоимость потраченной соли в состав общепроизводственных расходов пекарни и распределить их вместе с другими косвенными расходами пропорционально зарплате основного персонала пекарни или иной базе. А вот, например, стоимость муки как основного вида сырья нужно распределять в описанном выше порядке исходя из рецептур отдельных видов продукции, ведь этот вид ресурса является основой готовой продукции, а его стоимость составляет важную часть себестоимости различных видов продукции.

Аналогичным образом бухгалтер мог бы распределить амортизацию оборудования с точностью до копейки, если бы организовал контроль за тем, сколько времени данное оборудование используется работниками для изготовления каждого из видов продукции. Например, руководство пекарни могло бы нанять специального работника, который

каждый день делал бы хронометраж работы печей - записывал бы, во сколько в печь были поставлены и во сколько из нее были извлечены различные виды хлебобулочных изделий. И тогда можно было бы точно посчитать пропорцию фактического «продуктивного» использования времени работы печи, исходя из которой можно было бы абсолютно точно распределить и сумму амортизации по видам продукции. Но в данной детализации нет необходимости, ведь общая сумма амортизации от этого не изменится, и вся она так или иначе должна быть заложена в себестоимость выпущенной продукции.

На практике разделение прямых и косвенных затрат имеет очень важное значение для организации работы бухгалтерии в части учета затрат. Прямые затраты должны на основании первичных документов плюс возможно дополнительных расчетов, как, например, в случае, если один и тот же вид сырья используется для производства нескольких видов продукции в одном подразделении и невозможно обеспечить точный первичный учет того, сколько именно этого сырья потрачено на каждый из видов продукции, относиться непосредственно в себестоимость каждого вида продукции, формируемую по дебету счета 20 «Основное производство». А вот косвенные затраты собирают на отдельных счетах - например, цеховые расходы в течение месяца относят в дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы».

Если говорить о взаимосвязи двух рассмотренных классификаций, можно отметить следующее:

- все прямые расходы являются основными (ведь они необходимы для производства конкретных видов продукции);
- накладные расходы всегда являются косвенными;
- некоторые виды основных расходов с точки зрения порядка их включения в себестоимость являются не прямыми, а косвенными - как, например, суммы амортизации основных средств, используемых в производстве нескольких видов продукции.

«Затраты на продукт» и «затраты периода». Эта классификация является очень важной именно с точки зрения управленческого учета, поскольку только она применяется в западных странах, где и были разработаны многие применяемые сегодня методы управленческого учета, причем такая классификация обычно обязательна и в управленческом, и в финансовом учете.



Рисунок 10 - Классификация затрат в управленческом учете

Суть данной классификации представлена на рисунке 10.

«Затратами на продукт» - производственными затратами - считаются только те затраты, которые должны включаться в себестоимость продукции, по которой она должна учитываться в цехах и на складе, а в случае, если она осталась нереализованной, - отражаться в бухгалтерском балансе. Это «запасоемкие» затраты, непосредственно связанные с изготовлением продукции и, следовательно, подлежащие учету в составе ее себестоимости.

На практике к этой категории относятся:

- прямые затраты материалов - сырье и основные материалы;
- прямые затраты на оплату труда - оплата труда персонала, занятого в производстве конкретных видов продукции;
- общепроизводственные расходы (накладные производственные расходы), включая: вспомогательные материалы и комплектующие; косвенные расходы на оплату труда (зарплата вспомогательных рабочих и ремонтников, доплата за сверхурочные, оплата отпускных и т.д.); прочие расходы - содержание цеховых зданий, амортизация и страхование цехового имущества и т.д.

«Затраты периода» - или периодические расходы – включают в себя те виды затрат, размер которых зависит не от объемов производства, а скорее от длительности периода. На практике они представлены двумя статьями:

- коммерческие расходы - расходы, связанные с осуществлением продаж и поставок продукции (товаров, работ, услуг);
- общие и административные расходы - расходы по управлению предприятием в целом (в российской практике они называются «общехозяйственные расходы»).

Такие затраты в себестоимость готовой продукции не включаются, ведь они не связаны непосредственно с производственным процессом, поэтому всегда относятся на тот период, в течение которого они были произведены, и никогда не относятся на остатки готовой продукции.

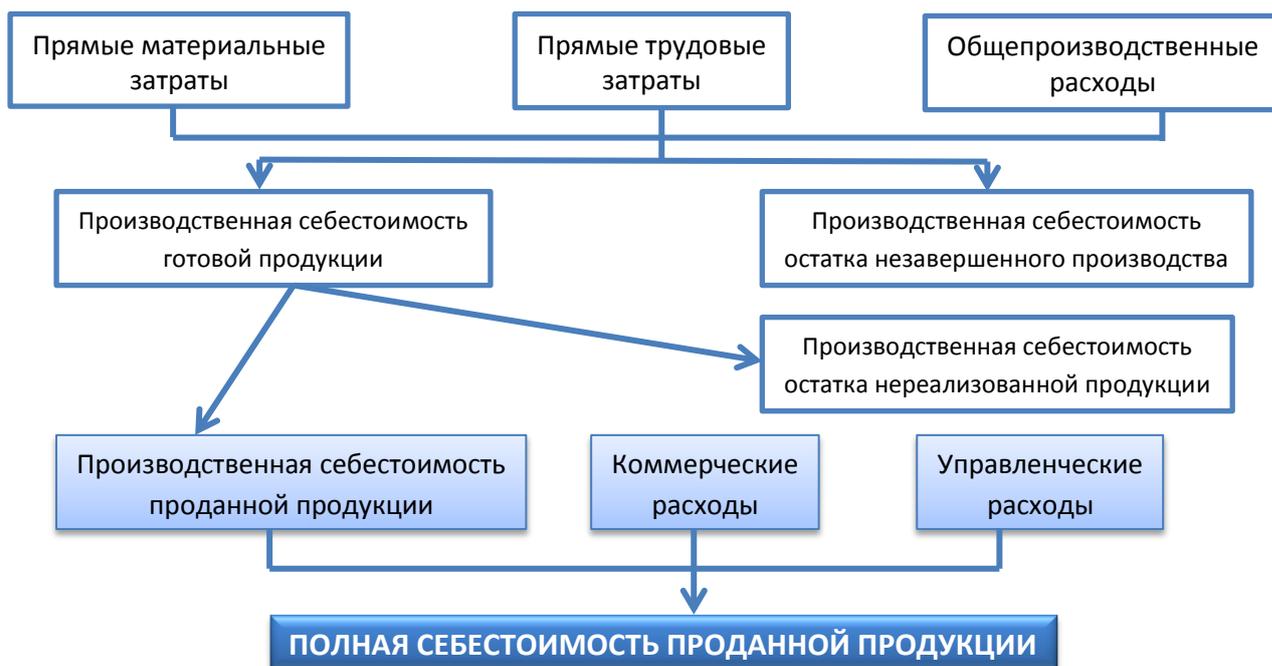


Рисунок 11 - Формирование себестоимости в классическом управленческом учете

При применении такой классификации полная себестоимость реализованной продукции формируется в следующем порядке (рисунок 11).

Если применить данную классификацию к отечественной практике, руководствуясь российским Планом счетов, организовывать учет затрат необходимо следующим образом.

1. В части «затрат на продукт»:

– прямые материальные и трудовые затраты собираются непосредственно на счете 20 «Основное производство» (по субсчетам и аналитическим счетам по каждому виду продукции, работ, услуг);

– общепроизводственные расходы в течение отчетного периода собираются на отдельном счете (согласно российскому Плану счетов для этих целей применяют счет 25 «Общепроизводственные расходы»), а в конце периода они распределяются и списываются на счет 20 «Основное производство» (по видам продукции, работ, услуг);

– в итоге все затраты, зарегистрированные на дебете счета 20 «Основное производство» за определенный период представляют собой суммарные производственные расходы, которые могут относиться к произведенной продукции, формируя производственную себестоимость готовой продукции (или к выполненным работам, оказанным услугам, формируя соответственно их себестоимость), или могут относиться к остаткам незавершенного производства, если таковое имеется;

2. В части «затрат периода»:

– нужно исходить из постулата, что периодические расходы всегда относятся на месяц, квартал или год, в течение которых они были произведены, то есть в конце периода они полностью списываются на уменьшение финансового результата (прибыли), и они никогда не относятся на остатки готовой продукции на складе и остатки незавершенного производства;

– значит, их надо собирать на предназначенных для этих целей счетах (в России это счета 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу»), а в конце каждого месяца целиком списывать всю сумму собранных за месяц затрат с кредита этих счетов в дебет счета 90 «Продажи».

Отметим, что такой вариант допускается действующим российским законодательством (в частности, ПБУ 10/99 «Расходы организации» и Инструкцией по применению Плана счетов). Так что каждый руководитель и бухгалтер может внедрить эту методику в практику работы своей организации.

Однако в России в отличие от МСФО и бухгалтерских требований многих зарубежных стран это не является единственно разрешенным вариантом.

Так, счет 44 «Расходы на продажу» в российской практике может закрываться не полностью «месяц в месяц», в зависимости от учетной политики организации на этом счете может формироваться переходящее дебетовое сальдо - например, в части расходов на упаковку и транспортировку отгруженной продукции, если она еще не перешла в собственность покупателя, или в части транспортных расходов в торговых организациях (если часть товара осталась непроданной по состоянию на конец месяца).

А счет 26 «Общехозяйственные расходы» у нас допускается закрывать не на счет 90 «Продажи», а на счет 20 «Основное производство» (а также 23 «Вспомогательные производства» и 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», если их продукция, работы и услуги реализуются на сторону). Именно такой вариант применялся до начала

девяностых годов, и он не был отменен или полностью вытеснен новым вариантом с использованием счета 90 «Продажи».

Логика такого применения счета 26, предполагающая включение общехозяйственных расходов в себестоимость конкретных видов произведенной продукции, работ, услуг (в том числе и в целях оценки остатков нерезализованной продукции), основана на традиционном подходе, согласно которому в отечественной практике к производственным затратам и по сей день помимо материальных затрат, затрат на оплату труда и общепроизводственных расходов многие относят также и общехозяйственные расходы (и соответственно, к внепроизводственным относят затраты на продажу продукции, а также на содержание объектов социальной сферы).

При таком подходе изменяется и смысл, вкладываемый в понятие «производственная себестоимость».

1. Западный бухгалтер или менеджер рассматривает этот вид себестоимости как сумму «затрат на продукт», и в его представлении в производственную себестоимость не могут быть включены управленческие расходы;

2. В отечественной практике и по сей день нередко выделяют не два (производственная и полная), а три вида себестоимости - цеховая, производственная и полная, при этом:

- цеховой себестоимостью считают как раз именно сумму «затрат на продукт» (то есть у нас цеховой себестоимостью называют то, что западные специалисты называют производственной себестоимостью);

- под производственной себестоимостью в России нередко понимают сумму цеховой себестоимости и общехозяйственных расходов, то есть помимо «затрат на продукт» (прямых и общепроизводственных расходов) в нее включают и управленческие расходы, которые западные специалисты однозначно классифицируют как «затраты периода», подлежащие учету только в полной себестоимости и никогда не включаемых в производственную себестоимость;

- понятие полной себестоимости реализованной продукции концептуально в обеих системах совпадает, хотя ее величина при прочих равных условиях может и не совпадать (если есть остатки непроданной продукции, ведь тогда у российского бухгалтера часть управленческих расходов может «осесть» в балансе в стоимости остатков готовой продукции, а у западного бухгалтера вся сумма управленческих расходов будет месяц в месяц относиться на уменьшение прибыли). Если используется рассмотренный выше традиционный отечественный подход, выражающийся в закрытии счета 26 не в дебет счета 90, а на счета 20, 23 и 29, структура себестоимости будет выглядеть так, как показано на рисунке 12.

Учитывая вышеизложенное, сразу оговоримся – в дальнейшем при рассмотрении различных методов и систем учета затрат и калькулирования себестоимости, разработанных в мировой практике управленческого учета, мы будем опираться именно на общепринятую на Западе систему деления затрат на категории «затраты на продукт» и «затраты периода» и при формировании себестоимости отдельных видов производимой продукции (работ, услуг) будем учитывать только «затраты на продукт», никогда не включая в производственную себестоимость суммы управленческих (общехозяйственных) расходов.

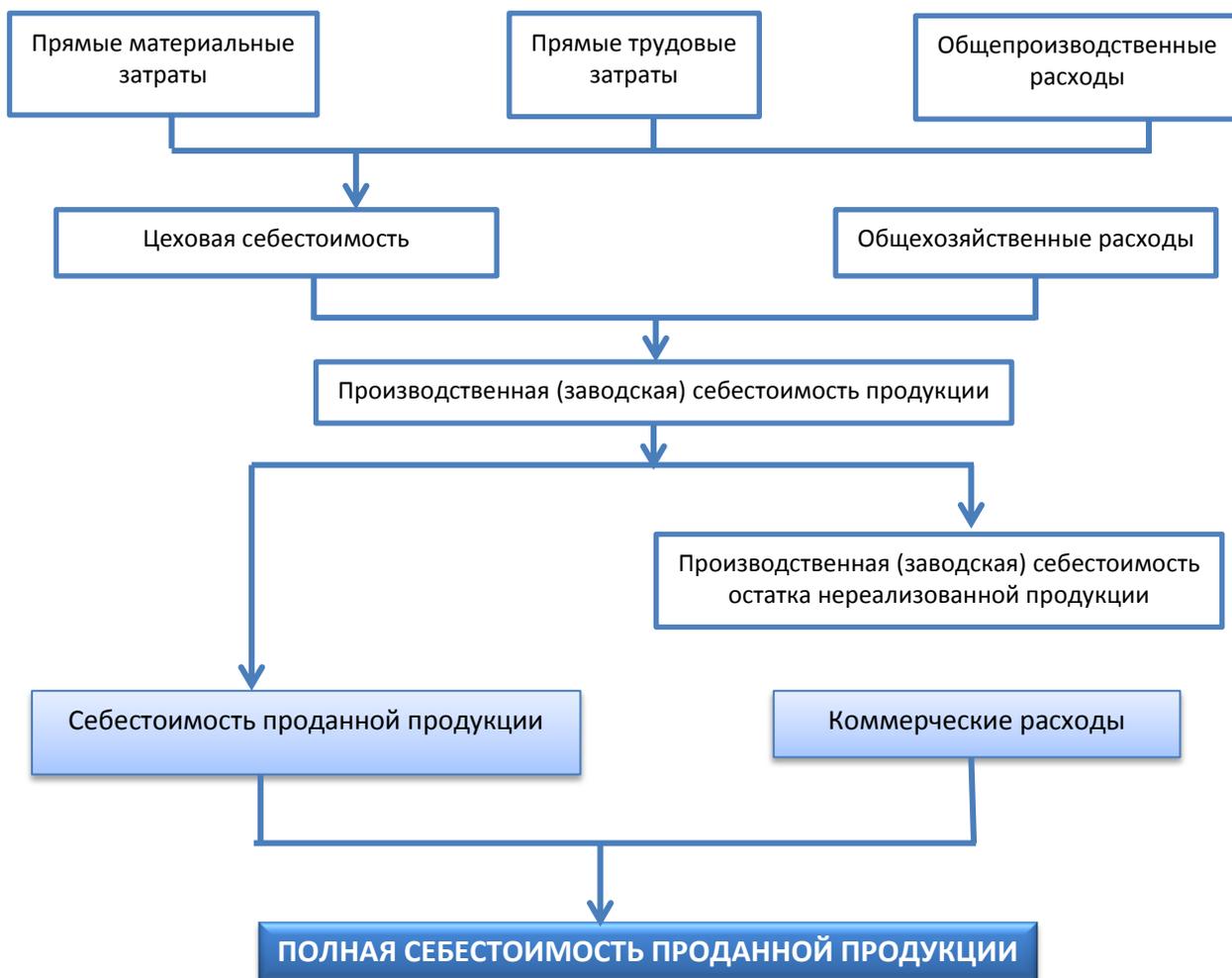


Рисунок 12 – Допустимый вариант формирования себестоимости в российской практике

Хотя в российской практике это и не является единственным обязательным вариантом, такой подход вполне согласуется и с нормами действующих нормативных актов по бухгалтерскому учету и, следовательно, может быть взят на вооружение при формировании учетной политики и ведении учета в российских организациях.

Прочие классификации. Помимо основных классификаций, рассмотренных выше, в некоторых случаях могут использоваться и другие градации.

Например, исходя из принципа соотношения затрат с получением доходов затраты могут подразделять на:

- входящие затраты - это приобретенные и имеющиеся в наличии ресурсы, которые, как ожидается, должны принести доход в будущем;
- истекшие затраты - это израсходованные ресурсы, которые принесли доход в настоящем и потеряли способность приносить доход в будущем. Именно они признаются расходами организации.

Например, затраты на материалы, находящиеся на складах, считаются входящими и показываются в составе производственных запасов, а затраты на материалы, вошедшие в состав себестоимости реализованной продукции, будут истекшими.

Такое деление затрат на входящие и истекшие является основным фактором при принятии решения об отнесении той или иной суммы в состав активов или расходов (рисунок 13).

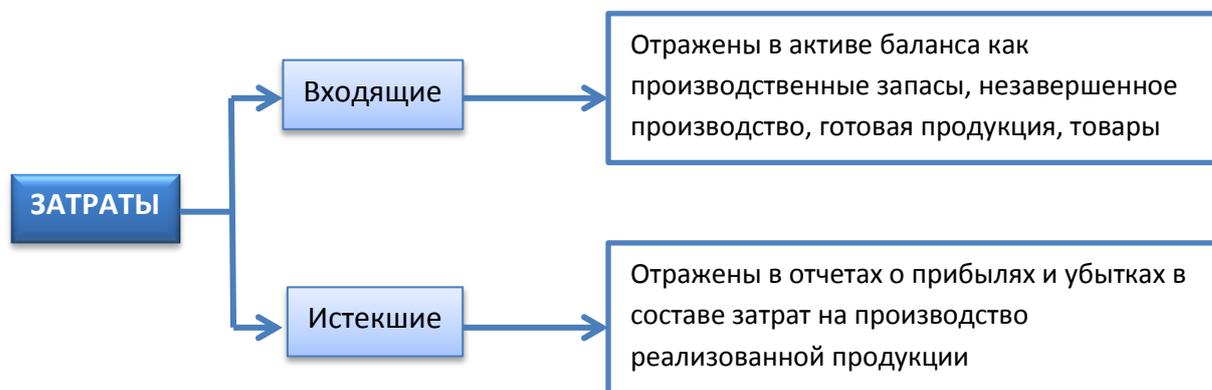


Рисунок 13 – Группировка затрат на входящие (активы) и истекшие (расходы)

Кроме того, затраты можно подразделить на одноэлементные и комплексные:

- одноэлементными считаются затраты, которые не могут быть разложены на отдельные слагаемые (материальные затраты, затраты на оплату труда, амортизация);
- комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов - так, например, общепроизводственные затраты включают затраты материалов (на содержание и ремонт основных средств), затраты на оплату труда (вспомогательных рабочих, цехового управленческого персонала, оплату простоев по внутрицеховым причинам), амортизацию цехового оборудования и зданий, а также прочие расходы.

«Управленческие» классификации – для целей принятия решений, планирования и контроля. Рассмотренные выше классификации, безусловно, важны и находят свое применение и в учете, и в анализе, и в менеджменте.

Однако для целей управления большую ценность имеют несколько иные подходы к трактовке затрат, отражающие в том числе их поведение, контролируемость и другие свойства.

Совокупные и удельные. Прежде всего, отметим, что расходы бывают совокупные и удельные – в зависимости от того, на какой объем они исчислены (на всю совокупность продукции, на всю партию продукции либо на единицу продукции).

1. Совокупные расходы – это расходы, исчисленные на весь выпуск продукции предприятия или на отдельную партию продукции. Иными словами, это суммарные, общие расходы на определенное количество продукции одного вида или даже на некий объем продукции различного ассортимента.

2. Удельные расходы - это расходы, исчисленные на единицу продукции.

Соответственно, и себестоимость может быть исчислена на единицу продукции или на всю партию, а можно говорить и об обобщающем показателе себестоимости по всем видам продукции, работ, услуг за определенный период.

В зависимости от того, какую именно управленческую задачу предстоит решить, в одних случаях важно знать величину совокупных затрат, а в других - иметь подробную информацию об удельных расходах (например, при принятии решений в области ценообразования и ассортиментной политики).

При принятии управленческих решений очень важно понимать, что затраты ведут себя по-разному. В зависимости от того, как затраты реагируют на изменение деловой активности организации – на увеличение или уменьшение объемов производства, - их можно условно разделить на переменные и постоянные.

3. Переменные расходы возрастают или уменьшаются пропорционально изменению объема производства, то есть зависят от деловой активности организации. Их, в свою очередь, можно подразделить на:

- производственные переменные затраты: прямые материалы, прямой труд, а также часть общепроизводственных затрат, таких как затраты вспомогательных материалов;
- непроизводственные переменные затраты (расходы на упаковку и транспортировку готовой продукции, комиссионное вознаграждение посредникам за продажу товара и т.д.).

4. Постоянные расходы в общей сумме не зависят от объема производства и остаются неизменными в течение отчетного периода. Примерами постоянных затрат являются арендная плата, амортизация основных средств, расходы на рекламу, охрану и т.д.

Смысл в том, что общая сумма постоянных расходов обычно не зависит от того, сколько именно и какой продукции выпустит фирма в данном месяце. Например, если компания арендовала помещение под производственный цех или торговую точку, ей придется каждый месяц вносить оговоренную арендную плату, даже если в одном из месяцев совсем ничего не будет произведено или продано, но, с другой стороны, если в этом помещении будут работать круглосуточно, а не по восемь часов в день, арендная плата от этого выше не станет. Аналогичным образом обстоит, когда дают рекламу, - безусловно, цель в том, чтобы продавать больше продукции, но сумма расходов на рекламу (например, стоимость услуг рекламного агентства, стоимость размещения рекламы на телевидении или в газете и т.д.) напрямую от количества проданной в текущем месяце продукции зависеть не будет.

А вот переменные затраты четко реагируют на изменение объемов производства и продаж. Не произвели продукцию - не пришлось закупать материалы, платить зарплату рабочим и т.д. Не продал посредник товары - не надо платить ему комиссионное вознаграждение (если оно установлено в зависимости от количества проданных товаров, как это обычно и делается). И наоборот, если объемы производства увеличиваются, надо закупать больше сырья, привлекать больше работников и т.д.

Конечно, на практике, особенно в долгосрочном периоде, все затраты имеют тенденцию к повышению (например, может повыситься арендная плата, увеличиться сумма амортизации вследствие приобретения дополнительных основных средств и т.д.). Поэтому иногда расходы называют условно-переменными и условно-постоянными. Но рост постоянных расходов, как правило, происходит скачкообразно (ступенчато), то есть после повышения суммы расходов они некоторое время остаются на достигнутом уровне, - и причиной их роста является либо повышение цен, тарифов и т.д., либо изменение объемов производства и продаж сверх «релевантного уровня», приводящего к увеличению или уменьшению производственных площадей и оборудования.

С точки зрения оперативности учета и контроля затрат различают нормативные и фактические расходы.

5. Фактические расходы, как следует из их названия, - это расходы, фактически понесенные предприятием при изготовлении продукции (работ, услуг), отраженные в первичных учетных документах и на бухгалтерских счетах. Именно их и учитывают бухгалтеры, и исходя из них формируется себестоимость продукции. А потом их

анализируют, сравнивают с плановыми показателями или показателями предыдущих периодов и делают выводы.

6. Нормативные расходы - это predetermined реалистичные затраты на единицу готовой продукции. Иными словами, это расходы (чаще всего - на единицу продукции), исчисленные исходя из определенных норм и нормативов.

7. Альтернативные (вмененные). В отличие от бухгалтерского финансового учета, который оперирует только свершившимися фактами и реально понесенными затратами, в управленческом учете большое значение придается альтернативным вариантам, ведь, принимая одно управленческое решение, менеджер автоматически отказывается от других вариантов развития событий, а потому помимо реальных доходов и расходов, которые будут получены и осуществлены в ходе реализации принятого решения, неизбежно возникают и альтернативные (вмененные) расходы, в том числе и в лице упущенной выгоды из-за того, что принятое решение исключило возможность альтернативного использования ресурсов.

Особенно важно осознавать наличие альтернативных (вмененных) затрат и уметь выявлять и анализировать их менеджерам (управленцам). Ведь им приходится постоянно принимать решения, выбирая ту или иную альтернативу, предпочитая один вариант другим. А чтобы решение было оптимальным и взвешенным, необходимо учесть в том числе и то, какие упущенные выгоды будут иметь место, если придется отказаться от решения «А» в пользу решения «Б».

Концепция альтернативных расходов позволяет также упростить процедуру принятия решений в некоторых ситуациях.

Пример 1. Представьте себе: вы - директор или главный бухгалтер пекарни.

В вашу пекарню обратился новый потенциальный клиент - директор недавно открывшегося поблизости ресторана. Он хотел бы, чтобы вы ежедневно поставляли в его ресторан булочки, которые вам придется выпекать по определенной рецептуре. Безусловно, его интересует цена - сколько бы вы хотели получать за исполнение такого заказа.

Предположим, что в настоящий момент ваша пекарня и так работает на пределе своих мощностей и вы не можете просто выпекать булочки для ресторана плюс к той продукции, которую уже выпускаете и реализуете нынешним клиентам, чтобы начать сотрудничество с этим рестораном, придется сократить производство каких-то из нынешних видов продукции и, соответственно, уменьшить поставки нынешним клиентам или объемы розничных продаж.

Как же не ошибиться при установлении цены в ходе проведения переговоров с директором ресторана?

Применяя концепцию альтернативных затрат, вы можете воспользоваться элегантным и простым способом решения данной проблемы:

– конечно же, цена должна покрывать ваши реальные затраты - значит, нужно подсчитать производственную себестоимость булочек, которые хотел бы получать директор ресторана; кроме того, безусловно, ваша цель - получать как можно больше прибыли, но это не значит, что вы можете заложить любой уровень рентабельности и запросить любую цену, хотя какую-то сумму прибыли нужно заложить в ту цену, которая в итоге будет вами назначена;

– поскольку для того, чтобы выполнить заказ ресторана, вам придется сократить текущее производство других видов продукции, налицо альтернативные (вмененные) затраты - в данном случае это та сумма прибыли, которую вы потеряете, если примете этот заказ и сократите поставки и продажи прежней продукции, то есть это та «упущенная» прибыль, которую вы продолжали бы получать, если бы отказались от сотрудничества с директором ресторана и работали по прежней программе;

– значит, чтобы установить цену на булочки для ресторана, вам нужно сложить сумму затрат на производство этих булочек (их прогнозируемую себестоимость) и «упускаемую» прибыль от продажи той продукции, производство которой будет сокращено в связи с принятием заказа от ресторана.

Проиллюстрируем в цифрах.

Предположим, что ресторан хочет получать по 1000 булочек. Чтобы иметь возможность их выпекать, вам придется уменьшить объем производства и продажи французских багетов на 400 единиц. Допустим, что производственная себестоимость багета составляет 10 руб., а цена его продажи - 19 руб. В соответствии с калькуляцией исходя из рецептуры изготовления булочек их производственная себестоимость должна составлять 4 руб.

Делаем расчеты: прибыль от продажи одного багета составляет:

$$19 - 10 = 9 \text{ руб.};$$

– значит, альтернативные затраты - прибыль, которая могла бы быть получена от продажи 400 багетов, если бы заказ ресторана был отклонен, - составляют 9 руб. x 400 шт. = 3600 руб.;

– следовательно, минимальный уровень цены на булочки, при котором вообще имеет смысл разговаривать о возможности принятия этого заказа (замены части багетов на булочки), складывается из суммы себестоимости булочек и этой упускаемой прибыли от багетов, то есть за партию в количестве 1000 булочек ресторан должен платить как минимум:

$$4 \text{ руб.} \times 1000 \text{ шт.} + 3600 \text{ руб.} = 7600 \text{ руб.};$$

– значит, минимальная цена одной булочки должна быть не ниже:

$$7600 \text{ руб.} : 1000 \text{ шт.} = 7,60 \text{ руб.}$$

Это минимум. Если директор ресторана не готов платить такую сумму (например, в соседней пекарне ему предложат более выгодные условия), вам лучше отказаться от сотрудничества и продолжить производить ту продукцию, которую вы уже производите в настоящий момент. Ведь если согласиться на более низкую цену, получится, что в итоге вы будете получать меньше прибыли, чем получали раньше.

Плюс ко всему надо учесть и другие факторы. Например, взвесить, имеет ли смысл портить или рвать отношения со своими нынешними клиентами, ведь сокращение производства багетов на 400 шт. означает, что кто-то из тех, кому вы их продавали раньше, теперь эти багеты не получит! А потому устанавливать цену на булочки ровно в размере 7,60 руб., по сути, не имеет смысла - эта цена лишь восполняет ту же прибыль, которую вы уже получаете при нынешней производственной программе, но ради этого не стоит жертвовать уже сложившимися отношениями с клиентами.

Поэтому, безусловно, вы будете стремиться к тому, чтобы цена на булочки в ходе переговоров с директором ресторана была как можно выше того лимита, который мы

исчислили, - например, вы можете сговориться продавать булочки за 9 руб. или даже 12 руб. за штуку...

Однако в любом случае вы будете четко понимать, что эта цена ни в коем случае не должна быть ниже 7,60 руб., да и заключать договор с новым клиентом в случае, если он готов платить ровно 7,60 руб. за булочку или чуть выше этой суммы, тоже не имеет смысла.

8. Безвозвратные. Следующий важный вид затрат, которые обязательно нужно учитывать управленцу и бухгалтеру, подготавливающему информацию для принятия управленческих решений, - это безвозвратные затраты. Из их названия видно, что тут имеются в виду расходы, которые уже были понесены в прошлом (в результате исполнения одного или нескольких более ранних управленческих решений) и которые теперь уже никак невозможно вернуть или компенсировать. С ними можно только смириться.

Это тоже очень важная концепция, понимание которой поможет принимать правильные управленческие решения, не «засоряя» свое мышление ложными предпосылками.

Пример 2. Представьте себе - у вас на рабочем месте постоянно барахлит и ломается принтер (факс, копир, компьютер, автомобиль... это не суть важно).

Естественно, это не просто вас нервирует, но и влечет за собой как реальные денежные затраты - на приобретение запчастей, на оплату услуг по ремонту и т.д., - так и не столь очевидные, но не менее существенные вмененные потери и упущенную выгоду, в том числе потерю времени (а также сил и нервной энергии) в ожидании завершения ремонта, из-за того, что придется идти распечатывать или копировать документы, отправлять факс, заканчивать срочную работу в другом отделе, где техника в порядке, и так далее, а ведь в это время вы могли бы решать гораздо более важные вопросы.

Но предположим, что испорченная техника уже не на гарантии, но еще не полностью амортизирована (не вышел срок ее использования, установленный при ее приобретении).

В такой ситуации у вас есть два варианта:

- продолжать использовать эту технику (и соответственно, терять время, нервы и деньги на ее ремонт);
- заменить ее на новую технику (но тогда придется потратиться на ее покупку, и не факт, что при этом удастся продать старую технику).

Нередко в подобных случаях главным аргументом против второго варианта является именно то, что фирма хочет избежать лишних трат на приобретение нового объекта, и менеджеры могут настаивать на том, что надо продолжать эксплуатировать старую технику.

Однако на самом деле, принимая данное решение, не стоит заикливаться на том, что срок использования старого принтера еще не закончился или что объект еще недоамортизирован. Ведь ту сумму, которую вы изначально заплатили за принтер, в любом случае уже никто вам не вернет (хотя, возможно, его удастся продать, но за сумму значительно меньшую, чем та, по которой его покупали и которая необходима, чтобы купить новый принтер). Гораздо логичнее сосредоточиться на анализе будущих затрат при обоих вариантах - причем как реальных, так и вмененных.

И что мы тогда получим:

– если не покупать новый принтер, помимо вмененных издержек (потерь времени, сил и нервов) фирма несет и будет продолжать нести вполне реальные затраты как минимум на ремонт (а возможно, еще и на оплату услуг сторонних организаций, если второго принтера или копира на фирме нет, а надо срочно распечатать или размножить документы и приходится делать это за отдельную плату), так что нужно сложить и оценить сумму таких затрат (как минимум на оставшийся срок использования старой техники, до предполагаемого момента ее замены);

– затраты по второй альтернативе - это, собственно, стоимость нового принтера или копира (который, кстати, может к тому же быть и более производительным, чем старая модель).

В результате такого анализа, если принимать во внимание все обстоятельства, вполне может оказаться, что даже с финансовой точки зрения выгоднее досрочно приобрести новую технику взамен старой и сэкономить на бесконечных ремонтах и авралах.

Крайне важно научиться выявлять подобные безвозвратные затраты и нещадно «отсекать» информацию о них при принятии решений. Такой подход тоже может упростить процедуру анализа альтернатив и сделать расчеты более краткими и элегантными.

Пример 3. Организация имеет на своих складах запас материалов, стоимость которого составляет 400 000 руб. Предположим, что данный материал является весьма специфическим и найти покупателя на него невозможно. Продукция, изготовленная из этого материала, также специфична и круг ее потребителей ограничен.

В результате внезапного изменения ситуации на рынке - например, появления нового альтернативного продукта, более привлекательного для потребителей, - получилось, что продукция данного предприятия перестала пользоваться спросом. Поэтому производить продукцию из того материала, что остался в запасе на складах, нет смысла - она не будет продана, тем более что расходы на ее производство (помимо стоимости материалов) составят еще 250 000 руб.

К руководителю организации обратился директор экспортной компании, который выразил желание приобрести партию продукции, которая может быть изготовлена из этих материалов, но он готов заплатить за всю партию всего 550 000 руб.

Руководителю надо принять решение - стоит ли принимать такой заказ или нет?

Поясним, в чем проблема, - цена, которую предлагает потенциальный покупатель, находится на уровне значительно ниже себестоимости продукции, составляющей:

$$400\ 000 + 250\ 000 = 650\ 000 \text{ руб.}$$

И если заказ будет принят, фирма однозначно получит убыток от этой сделки в размере:

$$650\ 000 - 550\ 000 = 100\ 000 \text{ руб.}$$

Но означает ли этот факт, что руководитель поступит мудро, если откажется от заключения такого договора?

Давайте еще раз проанализируем ситуацию. Мы не случайно уточнили, что у организации нет возможности продать или иным образом использовать имеющиеся на складе материалы. Это значит, что, если руководитель откажет данному клиенту, материал останется просто выбросить (ведь пока он хранится на складе, фирма несет дополнительные расходы на содержание складских помещений, которые фактически еще

больше увеличивают потери, связанные с данными материалами). И тогда убыток компании составит все 400 000 руб.

Таким образом, стоимость уже приобретенных и хранящихся на складе материалов, использовать которые иным образом, кроме как для производства данного вида продукции, или продать на сторону невозможно, следует рассматривать как безвозвратные затраты. И их надо просто исключать из анализа (грубо говоря, просто смириться с тем, что эта сумма уже однозначно потеряна вне зависимости от того, какое решение будет принято).

И тогда анализ предложения потенциального покупателя сводится к сравнению той суммы дохода, которая может быть получена по данному договору (550 000 руб.), с суммой дополнительных расходов помимо безвозвратной стоимости материалов, которые придется понести, если этот заказ будет принят (250 000 руб. - расходы на производство продукции сверх стоимости материалов). В итоге получаем, что заключение договора с данной компанией позволит получить дополнительную прибыль (положительный эффект) в размере:

$$550\ 000 - 250\ 000 = 300\ 000 \text{ руб.}$$

Эта сумма, конечно, не перекроет, но, по крайней мере, существенно сократит тот убыток, который, по сути, уже возник, когда ситуация на рынке изменилась и использовать материалы так, как их предполагалось использовать в момент их покупки, стало невозможно. И вместо 400 000 руб. фирма потеряет лишь 100 000 руб.

Ну и конечно, положительный эффект от принятия предложения экспортной компании заключается еще и в том, что, раз продукция все-таки будет произведена, у работников организации будет работа и они получат зарплату...

Казалось бы, все просто, но на практике нередко встречаются ситуации, когда менеджеры - причем как среднего звена, так и высшего состава - упускают из виду этот нюанс и принимают ошибочные решения.

Например, если компания уже затратила немалые средства на разработку нового продукта, но результаты маркетинговых исследований показывают, что этот продукт не получит коммерческого успеха и вряд ли сможет приносить компании прибыль, у руководства компании может возникнуть искушение продолжать исследования и разработку - в слабой надежде на положительный результат, просто потому, что уже так много сил и средств в этот проект вложено, что теперь жалко все бросать. Но, к сожалению, такой проект может стать «бездонным колодезем», который будет просто продолжать поглощать ресурсы и не приносить никакой отдачи, больно ударяя по прибыли или усугубляя убытки.

Концепции альтернативных (вмененных) и безвозвратных затрат, а также особенности поведения различных видов затрат приводят нас к необходимости разграничения релевантных и нерелевантных расходов и введению понятия релевантности информации, используемой для обоснования принимаемых решений.

9. Релевантной считается информация, отличающая одну альтернативу от другой и, следовательно, подлежащая анализу и учету при принятии решений. Соответственно, релевантные затраты - это те затраты, величина которых изменится в зависимости от того, какая из альтернатив будет выбрана в результате принятия решения.

10. Иными словами, если какие-либо доходы, расходы или иные показатели остаются неизменными при любом из возможных решений, они нерелевантны и не должны приниматься в расчет при рассмотрении такого решения.

Безусловно, значительную часть нерелевантных расходов составляют уже рассмотренные нами безвозвратные затраты, то есть расходы, которые были совершены в прошлом и которые ни одно решение не может изменить (как, например, расходы на геолого-разведочные работы в случае, если полезные ископаемые так и не были обнаружены или разработка месторождения является неперспективной).

Также зачастую нерелевантны постоянные расходы - но тут, конечно, все зависит от сущности проблемы и принимаемого решения. Например, если стоит вопрос о том, что выгоднее пошить к зимнему сезону - кожаные куртки или кожаные пальто, - информация о сумме амортизации оборудования, арендной плате за производственные помещения или стоимости электроэнергии, потребляемой для освещения цеха и обеспечения работы швейных машин, не имеет никакого значения, ведь эти суммы будут одинаковыми вне зависимости от того, что же в итоге решили пошить. А вот если решается более глобальный вопрос о том, не стоит ли прекратить заниматься пошивом одежды и переключиться на торговлю тканями, нитками и фурнитурой, информация о постоянных затратах может стать релевантной - если, например, в итоге может быть принято решение расторгнуть договор аренды производственного помещения и продать швейные машины.

Концепция релевантности является, пожалуй, наиболее важным, основополагающим принципом подготовки информации для анализа и принятия управленческих решений, поэтому и о ней мы еще не раз поговорим в нашей серии статей.

Ну и в заключение еще одна важная классификация, связанная с реализацией такой функции менеджмента (управления), как контроль.

Для того чтобы эффективно контролировать деятельность всех подразделений и руководителей всех уровней, а также чтобы обеспечить нормально функционирующую систему мотивации управленческого персонала, в последнее время все шире используется принцип управления по центрам ответственности, то есть путем соотнесения затрат и доходов с действиями лиц, ответственных за их осуществление.

Согласитесь, глупо лишать всех работников премии за то, что прибыль организации оказалась ниже, чем было запланировано. Ведь причин может быть много, и даже может оказаться, что большинство работников трудились на износ, а причиной проблемы является неверное решение, принятое лишь одним менеджером. Кроме того, фактически ни один сотрудник организации, как правило, не может контролировать абсолютно все процессы, происходящие в ней. А потому просто глупо, например, наказать рублем начальника отдела продаж за то, что он не выполнил план по продажам, если причина ситуации кроется в том, что начальник производственного цеха допустил нарушения технологии и в результате была произведена некачественная продукция, а отдел ОТК этого не заметил, и клиенты остались недовольны и решили прекратить покупать вашу продукцию, предъявили претензии, потребовали заменить товар и т.д. С другой стороны, вряд ли начальник производственного подразделения будет мотивирован работать эффективно, если его накажут за низкое качество продукции, если главной причиной ситуации стало плохое качество исходного сырья и материалов, приобретенных на стороне, контроль за качеством которых должно было осуществлять снабженческое подразделение компании. С позиций контроля затраты можно разделить на два вида:

11. Регулируемые (контролируемые) расходы - это расходы, которые подвержены влиянию менеджера центра ответственности (подразделения), то есть находятся в пределах его компетенции и полномочий (например, перерасход материалов в связи с нарушением трудовой дисциплины или технологии производства является регулируемым расходом для начальника цеха).

12. Нерегулируемые (неконтролируемые) расходы - это расходы, на которые менеджер центра ответственности (подразделения) воздействовать не может (например, перерасход материалов из-за их низкого качества является регулируемым не для начальника цеха, а для начальника отдела снабжения).

Практическое применение данной классификации затрат позволяет повысить мотивацию труда управленческого персонала, поскольку поощрения и наказания при этом методе напрямую зависят от реальных результатов его деятельности.

ТЕМА 8. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Одним из важнейших показателей производственной деятельности предприятия является реализация готовой продукции, поскольку он завершает оборот средств, которые были затрачены на его изготовление. Кроме того, именно реализация готовой продукции позволяет возобновить новый цикл производственного процесса. Поэтому важно правильно вести учет реализации готовой продукции и правильно формировать бухгалтерские проводки.

Учет готовой продукции регулирует ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденное Приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н, зарегистрировано в Минюсте России 19.07.2001 № 2806.

Готовая продукция — это изделия и полуфабрикаты, являющиеся продуктом производственного процесса организации с полностью законченной обработкой (комплектацией), соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, принятые на склад организации или заказчиком.

Целью учета готовой продукции является своевременное и полное отражение на счетах бухгалтерского учета информации о выпуске и отгрузке готовой продукции в организации.

Основными задачами бухгалтерского учета готовой продукции являются:

- правильное и своевременное документальное оформление операций по выпуску, перемещению и отпуску готовой продукции в местах хранения организации;
- контроль за сохранностью готовой продукции в местах хранения и на всех этапах движения;
- контроль выполнения планов выпуска и реализации готовой продукции;
- своевременное выявление невостребованных позиций готовой продукции с целью их возможной модернизации или снятия с производства;
- выявление рентабельности всего ассортимента готовой продукции.

Выпущенная готовая продукция, должна передаваться на склад материально ответственному лицу. Крупногабаритная продукция, которая не может быть сдана на склад по техническим причинам, принимаются представителем заказчика на месте изготовления (выпуска).

Выпуск готовой продукции из производства оформляется накладными, приемо-сдаточными актами, спецификациями и другими первичными учетными документами. На поступившую на склад продукцию заводится карточка складского учета, аналогично учету материалов.

Планирование и учет готовой продукции ведут в натуральных и стоимостных показателях. Если с натуральными показателями вопросов не возникает, то для определения стоимостных показателей (оценки готовой продукции) применяют несколько методик. Рассмотрим основные методики оценки выпущенной готовой продукции.

1. По фактической производственной себестоимости. Этот способ оценки готовой продукции используется на предприятиях, обладающих единичным и мелкосерийным производством, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.

2. По неполной (сокращенной) производственной себестоимости, исчисляемой по прямым (фактическим) затратам без общехозяйственных и общепроизводственных расходов. Методика может применяться в аналогичных первому способу производствах.

3. По нормативной (плановой) себестоимости. Плановая себестоимость используется для оценки выпускаемых номенклатурных позиций готовой продукции. Для организации наиболее информативного учета готовой продукции рекомендуется определять плановую себестоимость для каждой номенклатурной позиции. Отличительная особенность данной методики заключается в необходимости обеспечить отдельный учет отклонений фактической производственной себестоимости продукции от плановой или нормативной. Отклонения также должны учитываться в разрезе номенклатуры, однако допускается учет отклонений для групп готовой продукции или по организации в целом. Таким образом, учет отклонений в совокупности с плановой себестоимостью позволяет определить фактическую производственную себестоимость готовой продукции.

Достоинство данного способа оценки готовой продукции заключается в организации единой системы оценки в планировании и учете, осуществлении оперативного учета движения готовой продукции, стабильность учетных цен. Применение данного варианта оценки целесообразно в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции.

4. По договорным ценам, ценам реализации и другим видам цен. Договорные цены используются в качестве твердых учетных цен выпускаемой продукции. Отклонения фактической производственной себестоимости продукции учитывают аналогично предыдущему варианту оценки. Области применения данного способа оценки готовой продукции также совпадает с предыдущим вариантом.

При формировании учетных цен для каждой номенклатурной позиции желательно принимать во внимание правило корректного соотношения себестоимости продукции, т.е. две номенклатурные позиции с одинаковой фактической себестоимостью должны иметь одинаковую учетную стоимость. Это необходимо для корректного распределения отклонений (отклонения распределяются пропорционально учетной стоимости) по каждой номенклатурной позиции выпускаемой продукции.

Таким образом, если учетные цены и отклонения от фактической себестоимости отражаются для каждой номенклатурной позиции, использование цен реализации в качестве учетных не совсем корректно, т.к. соотношение цен реализации не всегда соответствует соотношению себестоимости продукции (продукция может иметь одинаковую цену реализации и разную себестоимость).

Фактическая себестоимость готовой продукции зависит от методов учета затрат и калькуляции себестоимости, применяемых в организации.

Синтетический учет готовой продукции. Для учета наличия и движения готовой продукции материального характера на производственных предприятиях используется активный счет бухгалтерского учета 43 «Готовая продукция». Независимо от методик оценки выпуск (поступление на склад) готовой продукции, изготовленной для реализации, отражается по дебету счета 43.

В настоящем разделе рассмотрен учет готовой продукции материального характера. Выпуск такой продукции можно разделить по целям ее использования следующим образом:

- реализация готовой продукции;
- общехозяйственное использование (хозяйственный инвентарь);
- общепроизводственное использование (инструменты);

– использование в дальнейшем производственном цикле (полуфабрикаты).

Схемы бухгалтерского учета зависят от целей использования готовой продукции и от применяемой на предприятии методики оценки.

Если предприятие изготавливает небольшой ассортимент продукции для собственных нужд целесообразно вести бухгалтерский учет по неполной (сокращенной) производственной себестоимости и отражать выпуск (изготовление) продукции в дебет счета 10 «Материалы» с кредита счетов учета затрат 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Если предприятие осуществляет промышленный выпуск большого ассортимента продукции с целью ее дальнейшей реализации для учета наличия и движения готовой продукции используется активный счет бухгалтерского учета 43 «Готовая продукция». Бухгалтерский учет в данном случае целесообразно вести по учетным ценам (плановой себестоимости, договорным ценам). Это связано с тем, что в момент выпуска и реализации готовой продукции фактическая производственная себестоимость еще неизвестна и ее расчет, как правило, происходит в следующем после выпуска (реализации) месяце.

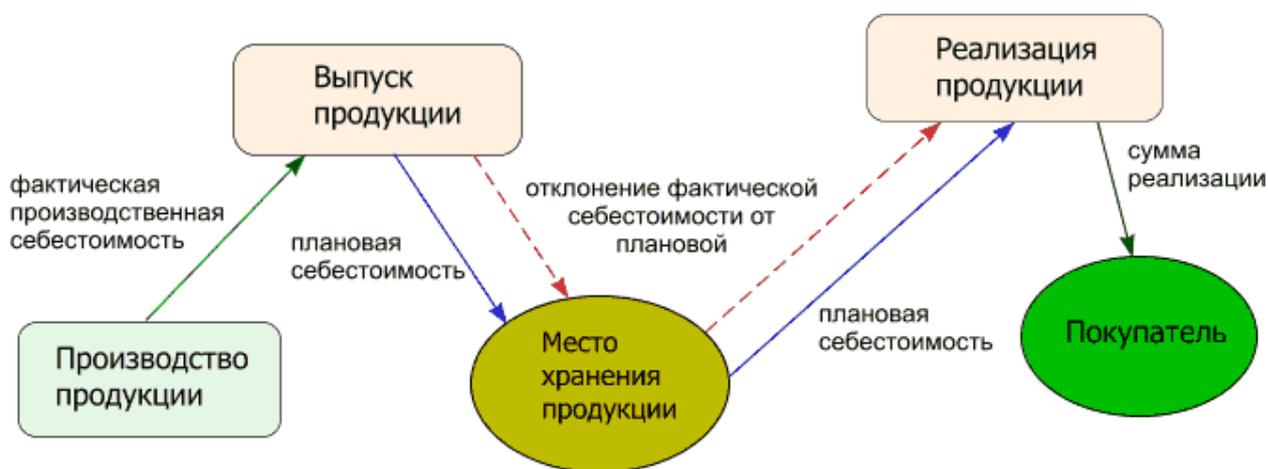


Рисунок 14 – Схема учета готовой продукции.

Для отражения выпуска готовой продукции по учетным ценам используется активно-пассивный счет 40 «Выпуск продукции, работ, услуг». Выпуск продукции отражается в дебет счета 43 с кредита счета 40 по учетным ценам (плановой себестоимости). К моменту формирования фактической производственной себестоимости кредитовое сальдо счета 40 определяет нормативную себестоимость выпущенной готовой продукции. Фактическая себестоимость отражается в дебет счета 40 с кредита счетов учета затрат 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». Таким образом, сформировавшееся сальдо счета 40 определяет отклонение фактической производственной себестоимости выпущенной продукции от плановой себестоимости. Дебетовое сальдо счета 40 говорит о превышении фактической себестоимости над плановой, кредитовое - об обратном. Величина отклонения определяет правильность методики расчета плановой себестоимости на предприятии, и ее большое значение означает ошибки в плановых расчетах.

Далее сальдо счета 40 списывается на счет 43 (кредитовое сальдо – сторнируется, дебетовое отражается в обычном порядке). Счет 43 целесообразно разделить на два субсчета: 43.1 – готовая продукция по плановой себестоимости; 43.2 – отклонения фактической себестоимости от плановой. Организация аналитического учета на счете 43 зависит от возможностей программного обеспечения, используемого в организации. Если программное обеспечение позволяет, на счете 43 можно организовать аналитический учет по номенклатурным позициям и партиям выпускаемой продукции. Тогда списываемое сальдо счета 40 распределяется по выпущенным в отчетном периоде партиям и номенклатурным позициям готовой продукции пропорционально учетным ценам. Если технические возможности не позволяют, аналитический учет на счете 43.2 можно не вести, и переносить сальдо счета 40 на счет 43.2 одной суммой. Счет 40 сальдо на конец месяца не имеет.

Если продукция, выпущенная в отчетном периоде (за расчетный месяц), была реализована, частично или полностью, отклонения должны быть перераспределены пропорционально остаткам и движениям готовой продукции. Таким образом, отклонения в части реализованной продукции отражаются в дебет счета 90.2 «Себестоимость продаж» с кредита счета 43. Сальдо счета 43 после перераспределения отклонений отражает фактическую производственную себестоимость готовой продукции на складе предприятия. Более подробно: учет выпуска готовой продукции.

Если предприятие производит полуфабрикаты, для дальнейшего использования в производственных процессах, учет этих полуфабрикатов ведется на счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства».

Продукция, не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства.

Реализация готовой продукции. Реализация готовой продукции может осуществляться:

- на основании заключения договора поставки;
- через собственные торговые подразделения (магазины, киоски).

Датой перехода права собственности на изготовленную продукцию считается дата ее передачи покупателю. При передаче готовой продукции составляется сопроводительная документация – расходная и товаротранспортная накладные, акты приема-передачи, которые и подтверждают смену права собственности.

Основные правила формирования проводок при реализации продукции

Порядок формирования проводок по реализации готовой продукции зависит от двух обстоятельств:

- первой операцией была отгрузка;
- первой операцией была оплата.

Первый вариант влечет за собой возникновение дебиторской задолженности у производителя, поскольку момент оплаты за продукцию возникает позже, нежели была его фактическая отгрузка.

Второй вариант демонстрирует возникновение кредиторской задолженности со стороны производителя, так как отгрузка осуществляется гораздо позже произведенной оплаты.

Порядок списания готовой продукции зависит от избранного метода:

- по фактической себестоимости;

– по плановой (нормативной) себестоимости.

Проводки по учету реализации готовой продукции.

1. Реализация готовой продукции после оплаты. Списание фактической себестоимости:

Отгружена (реализована) готовая продукция покупателю проводка (документ обоснование: расходная (товарная) накладная, акт приема-передачи). Проводка Дт 62 Кт 90-1.

Отражена начисленная сумма НДС (документ обоснование: счет). Проводка Дт90-3 Кт 68.

Списание готовой продукции по ее фактической себестоимости (документ обоснование: расходная (товарная) накладная, акт приема-передачи). Проводка Дт 90-2 Кт43.

Списание других коммерческих расходов связанных с реализацией продукции (документ обоснование: счет, накладная). Проводка Дт 90-2 Кт 44.

Получена выручка от реализации продукции проводка (документ обоснование: банковская выписка). Проводка Дт 51 Кт 62.

Начислена прибыль от реализации готовой продукции. Проводка Дт 90-9 Кт 99.

2. Реализация готовой продукции после оплаты. Списание по нормативной себестоимости.

Готовая продукция принята к учету по плановой себестоимости. Проводка Дт 43 Кт40.

Списание готовой продукции по плановой себестоимости (документ обоснование: расходная (товарная) накладная, акт приема-передачи). Проводка Дт 90-2 Кт 43.

Начисление фактической себестоимости реализованной продукции. Проводка Дт40 Кт 20.

Списание отклонения – факт «минус» норма (если было отклонение в пользу экономии, то методом красного сторно). Проводка Дт 90-2 Кт 40.

Учет выручки от продажи готовой продукции. Отражение в бухгалтерском учете операций, связанных с реализацией готовой продукции, производится при помощи следующих бухгалтерских записей:

– Дт 62 Кт 90-1- отражена выручка от продажи готовой продукции.

При признании в бухгалтерском учете выручки от продажи готовой продукции ее стоимость списывается со счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Продажи».

Документальное оформление движения готовой продукции. Передача готовой продукции на склад оформляется требованием-накладной (форма N М-11 «Требование-накладная») (утверждена Постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. N 71а).

При поступлении готовой продукции на склад открываются карточки учета материалов по форме N М-17 «Карточка учета материалов» (утверждена Постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. N 71а), которые под расписку выдаются материально ответственному лицу.

Операция по реализации готовой продукции оформляется товарной накладной (типовая форма ТОРГ-12).

Отражение готовой продукции в бухгалтерском балансе предприятия. Готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной

(плановой) производственной себестоимости (п. 59 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н).

В бухгалтерском балансе стоимость остатков готовой продукции, не реализованной и не отгруженной покупателям на отчетную дату, указывается по стр. 1210 «Запасы».

Организации самостоятельно определяют детализацию этого показателя.

Например, в балансе может быть обособленно приведена информация о стоимости материалов, готовой продукции и товаров, затратах в незавершенном производстве, если такая информация признается организацией существенной.

Если в текущем учете готовая продукция отражается по фактической производственной себестоимости, то и в бухгалтерском балансе она отражается по фактической производственной себестоимости (дебетовый остаток счета 43).

При отражении в учете выпуска готовой продукции по нормативной (плановой) производственной себестоимости с использованием счета 40 в балансе показывают нормативную (плановую) производственную себестоимость готовой продукции.

Порядок и формы расчетов с покупателями за продукцию и услуги. При товарно-денежных отношениях, в процессе купли-продажи, выполнения работ и оказания услуг возникают денежные расчеты.

Расчеты могут принимать как наличную, так и безналичную форму. Однако в связи с законодательными ограничениями в порядке работы с денежной наличностью и порядке ведения кассовых операций в РФ наличные денежные расчеты между организациями практически не ведутся. Это связано с ограничением расчетов по одной сделке с одним контрагентом в сумме, не более 60 000 рублей (сумма расчетов с физическими лицами, когда они не связаны с предпринимательской деятельностью, не ограничена) и наличием ограничения (лимита) остатка по кассе на конец дня, который устанавливается обслуживающим банком. Основную же часть денежных расчетов (80-90%) составляют безналичные денежные расчеты. Они возникают тогда, когда денежные расчеты производятся без непосредственного использования наличных денег, при перечислении денег по счетам кредитных учреждений или зачетах взаимных требований.

Безналичные расчеты представляют собой денежные расчеты путем записей по счетам в банках, когда деньги списываются со счета плательщика и зачисляются на счет получателя. Безналичные расчеты в хозяйстве организованы по определенной системе, под которой понимается совокупность принципов организации безналичных расчетов, требований, предъявляемых к их организации, определенных конкретными условиями хозяйствования, а также форм и способов расчетов и связанного с ними документооборота.

Формы безналичных расчетов.

1. Расчеты платежными поручениями. Это - самая распространенная в настоящее время в России форма безналичных расчетов. Платежное поручение представляет собой поручение предприятия обслуживающему банку о перечислении определенной суммы со своего счета. Эта форма расчетов имеет тенденцию более широко использоваться в условиях рыночной экономики.

2. Платежное требование-поручение представляет собой требование поставщика к покупателю оплатить на основании направленных в обслуживающий банк плательщика

расчетных и отгрузочных документов стоимость поставленной по договору продукции, выполненных работ, оказанных услуг и поручение плательщика списать средства с его счета.

Все расчеты между предприятиями по оплате товаров (работ, услуг) оформляются соответствующими документами. Так, при реализации товаров (работ, услуг), необходимо наличие счета поставщика на оплату. Реализация товаров оформляется товарной накладной и счетом-фактурой. Оказанные услуги принимаются к учету на основании акта приемки выполненных работ.

В счете указываются банковские реквизиты поставщика, цена единицы товара, общая стоимость партии, а также сумма налога, включенного в стоимость товаров.

Счет выписывают в 2 экземплярах: первый экземпляр - покупателю или заказчику для оплаты; второй экземпляр - поставщику.

Счет подписывают главный бухгалтер и руководитель. Выставленные счета подшиваются в хронологическом порядке и хранятся в архиве 5 лет.

Счет - фактура - это основной документ, служащий основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров сумм налога на добавленную стоимость к вычету в порядке, установленном гл. 21 НК РФ

Счета-фактуры выписывает бухгалтер или работник, уполномоченный на то приказом руководителя. При чем сделать это нужно не позднее пяти дней с даты отгрузки товаров покупателю (даты подписания акта приемки-сдачи выполненных работ, оказанных услуг).

Счет-фактуру оформляют в двух экземплярах: первый передают покупателю (заказчику); второй - поставщику.

ТЕМА 9. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Понятие финансовых результатов. Конечный финансовый результат - это прирост или уменьшение капитала организации в процессе финансово-хозяйственной деятельности за отчетный период, который выражается в форме общей прибыли или убытка.

Прибыль (убыток) отчетного периода определяется ежемесячно путем сопоставления всех доходов и расходов, принятых к учету. Если полученные доходы превышают произведенные в отчетном периоде расходы, то получена прибыль, иначе - убыток.

При формировании конечного финансового результата учитываются:

- прибыль (убыток) от обычных видов деятельности;
- прибыль (убыток) от прочих операций;
- доходы и расходы, относимые на уменьшение прибыли (налог на прибыль, налоговые санкции).

Доходы - это 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).

Расходы - это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Структура и порядок формирования финансовых результатов.

Доходы организации в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» определяются как доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы.

1. От обычных видов деятельности:

- выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

2. Прочие доходы, поступления связанные с:

- предоставлением за плату во временное пользование (владение) активов организации;
- предоставлением за плату прав, возникающих из патентов и других видов интеллектуальной собственности;
- участием в уставных капиталах других организаций;
- прибылью, полученной организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- продажей основных средств и иных активов, отличных от денежных средств, продукции, товаров;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации в т.ч. банками;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

- суммы кредиторской и дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- прочие внереализационные доходы.

3. Поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.):

- страховое возмещение;
- стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

Не признаются доходами организации:

- сумма НДС, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
- суммы по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам;
- в порядке авансов, предварительной оплаты, задатка залога;
- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Расходы организации в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» определяются как расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.

1. По обычным видам деятельности. Расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Группировка по элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

2. Прочие расходы.

Выбытие активов, связанное с:

- предоставлением за плату во временное пользование (владение) активов организации (если данный вид деятельности не является основным: иначе относят к расходам по обычным видам деятельности);
- предоставлением за плату прав, возникающих из патентов и других видов интеллектуальной собственности (если данный вид деятельности не является основным: иначе относят к расходам по обычным видам деятельности);
- участием в уставных капиталах других организаций (если данный вид деятельности не является основным: иначе относят к расходам по обычным видам деятельности);
- с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств, товаров, продукции;
- оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление кредитов, займов;

- отчисления в оценочные резервы и резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- прочие
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- сумма уценки активов;
- перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью;
- на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно - просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- прочие.

3. Расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.):

- потери от вынужденной остановки производства;
- расходы, связанные с предотвращением (ликвидацией) последствий стихийных бедствий.

Не признаются расходами организации:

- суммы на приобретение (созданием) внеоборотных активов;
- вклады в капиталы других организаций;
- суммы по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам;
- в порядке предварительной оплаты, в виде авансов, задатка;
- в погашение кредитов, займов, полученных организацией.

Учет финансовых результатов от обычных видов деятельности. Доходы от обычных видов деятельности - это выручка от продаж продукции, работ, услуг. Расходы по обычной деятельности представляют собой себестоимость реализованных товаров, работ, услуг.

Условия принятия к учету доходов и расходов.

1. Выручка принимается к учету при одновременном выполнении условий:

- у организации есть право на получение выручки, вытекающее из условий договора или подтвержденное иным образом;
- сумма выручки может быть надежно оценена;
- существует уверенность в том, что в результате конкретной операции увеличатся экономические выгоды организации;
- право собственности на товар, работу, услугу перешло к покупателю;
- сумма расходов, связанных с полученными доходами должна быть определена.

Если хотя бы одно из условий не выполняется, в учете отражается не выручка, а кредиторская задолженность за полученный актив.

2. Расходы принимаются к учету при одновременном выполнении условий:

- расходы произведены в соответствии с конкретным договором или требованиями законодательства;

- сумма выручки может быть надежно оценена;
- существует уверенность в том, что в результате конкретной операции увеличатся экономические выгоды организации.

Если хотя бы одно из условий не выполняется, в учете отражается не расход, а дебиторская задолженность.

Для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним предназначен Счет 90 «Продажи».

В течение года на счете 90 собираются данные о доходах и расходах организации по обычным видам деятельности. К счету 90 открываются субсчета:

- 90-1 «Выручка»;
- 90-2 «Себестоимость продаж»;
- 90-3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 90-4 «Акцизы»;
- 90-9 «Прибыль / убыток от продаж».

Выручка от продажи отражается по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Одновременно в дебет счета 90 «Продажи» списывается себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг с кредита счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство» и др.

После того, как отражена выручка на субсчетах 90-3 и 90-4 в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» начисляются НДС и акцизы.

По окончании каждого месяца сопоставляется сумма дебетового оборота по субсчетам с 90-2, 90-3, 90-4 с кредитовым оборотом по субсчету 90-1. Выявленный результат представляет собой прибыль или убыток от продаж за месяц.

Таким образом, финансовый результат от продажи рассчитывается в соответствии с формулой 7.

$$\text{ФРП} = \text{ВП} - \text{СП} \quad (7)$$

где ФРП - финансовый результат от продажи;

ВП - сумма выручки от продаж (кредитовый оборот за отчетный месяц по субсчету 90-1);

СП - себестоимость продаж (суммарный дебетовый оборот по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4, 90-5, 90-6).

Для отражения финансового результата от продаж используется субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж», результат которого списывается в конце отчетного месяца на счет 99:

- Д 90-9 К 99 - отражена сумма прибыли за месяц;
- Д 99 К 90-9 - отражена сумма убытка, полученного за месяц.

По окончании каждого месяца счет 90 не имеет сальдо, но все субсчета имеют дебетовые или кредитовые остатки, величина которых накапливается.

В конце отчетного года, после списания финансового результата за декабрь, внутри счета 90 закрывают все субсчета. При этом остатки по ним переносятся на субсчет 90-9:

- Д 90-1 К 90-9 - списано сальдо субсчета «Выручка»;

– Д 90-9 К 90-2, 90-3, 90-4 - списано сальдо субсчетов счета 90.

В результате этих записей по состоянию на 1 января нового отчетного года субсчета счета 90 сальдо не имеют.

Понятие нераспределенной прибыли. Порядок списания нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

Чистая прибыль (убыток) является конечным финансовым результатом, учитывается на счете 99 «Прибыли и убытки» и формируется следующим образом:

$$\text{ЧП} = \text{ПП} + \text{ППВД} - \text{НП} - \text{С}, \quad (8)$$

где ЧП - чистая прибыль (убыток) за отчетный период;

ПП - прибыль (убыток) от продаж;

ППВД - прибыль (убыток) от прочих видов деятельности;

НП - налог на прибыль (с учетом ПБУ 18/02);

С - санкции за нарушение налогового законодательства

По кредиту счета 99 отражается бухгалтерская прибыль до налогообложения, сформированная по правилам бухгалтерского учета по результатам отчетного года. По дебету счета 99 отражаются штрафы за налоговые правонарушения и сумма условного расхода (или условного дохода) по налогу на прибыль, который организация обязана исчислить в соответствии с п.20 ПБУ 18/02.

Показатель «Чистая прибыль (убыток) отчетного года» отражает конечный финансовый результат деятельности организации в отчетном году.

31 декабря счет 99 закрывается - производится реформация баланса: сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

– Д 99 К 84 - списана чистая прибыль отчетного года

– Д 84 К 99 - списан убыток отчетного года.

Нераспределенная прибыль – это чистая прибыль, выявленная в бухгалтерском учете по результатам отчетного года, утверждается годовым собранием собственников предприятия, к исключительной компетенции которого относятся вопросы утверждения результатов финансово-хозяйственной деятельности за отчетный год и направлений распределения чистой прибыли отчетного года. В случае если по результатам отчетного года предприятие получило чистый убыток, годовое собрание собственников также должно утвердить этот результат финансово-хозяйственной деятельности и определить источники его покрытия.

Синтетический и аналитический учет распределения прибыли (непокрытого убытка). Порядок распределения (использования) прибыли. После проведения реформации баланса, начиная с 1 января года, следующего за отчетным, чистая прибыль (убыток) отчетного года до момента принятия решения собственниками о ее распределении (покрытии) обособленно учитывается на активно-пассивном счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», в кредите которого отражается прибыль, в дебете – убыток.

В начале года, следующего за отчетным, собственники организации принимают решение о распределении чистой прибыли. Чистая прибыль может быть использована на

выплату дивидендов, формирование резервного капитала, погашение убытков прошлых лет и другие цели.

Для учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) предусмотрен счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Выплата дивидендов:

– Д84 К75-2 - начислены дивиденды юр лицам и физ. лицам, не являющимся сотрудниками организации

– Д84 К70 - начислены дивиденды учредителям - сотрудникам организации

Начисленные дивиденды облагаются налогом на доходы физических лиц и налогом на прибыль (для юр лиц), которые организация должна исчислить и уплатить как налоговый агент:

– Д70 (75-2) К68 – удержан НДФЛ

– Д75-2 К68 – удержан налог на прибыль с дивидендов

Выплата дивидендов не производится, если стоимость чистых активов меньше суммы уставного и резервного капитала.

Резервный капитал обязаны формировать акционерные общества в размере не менее 15% от величины уставного капитала, для этого в резерв ежегодно отчисляется не менее 5% чистой прибыли. Резервный капитал расходуется на покрытие убытка отчетного года, на выкуп собственных акций и погашение облигаций:

– Д84 К82 - сформирован резервный капитал.

Погашение убытков прошлых лет:

– Д84 «Прибыль, подлежащая распределению» К84 «Непокрытый убыток» - погашены убытки прошлых лет.

После распределения прибыли, остаток на счете 84 показывает величину нераспределенной прибыли.

ТЕМА 10. УЧЁТ И АНАЛИЗ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА ПРЕДПРИЯТИЯ

Структура собственного капитала предприятия. Собственный капитал можно определить как комплекс источников финансирования деятельности компании в сумме средств, предоставленных ее владельцами, а также сформированных в процессе основной деятельности. Он включает в себя:

- уставный капитал и его аналоги;
- добавочный;
- резервный;
- выкупленные акции;
- прибыль после распределения.

Количество трактовок термина «собственный капитал» довольно значительное, однако наибольшую практическую ценность с точки зрения учетных процедур представляет рассмотрение его как совокупности элементов вышеприведенного списка. Аналогичный подход приведен в п. 66 приказа Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н, который регламентирует порядок составления бухгалтерской отчетности. На основании изложенного выше, методологию проведения учета собственного капитала можно представить в виде учета каждой составной части в отдельности.

Уставный фонд как неотъемлемый элемент капитала фирмы. Основой собственных средств фирмы можно назвать уставный капитал компании. Главные задачи, решаемые компанией с его помощью, – это:

- осуществление первичных инвестиций – закупка основных средств, нематериальных активов, материалов, сырья, товаров и т. д.;
- создание некоей подушки безопасности, гарантирующей исполнение обязательств компании по договорам, в том числе и кредитным;
- возможность для владельцев фирмы воздействовать на порядок ведения бизнеса посредством долей в собственности.

Для записи в регистрах учета всех движений уставного фонда применяется счет 80 «Уставный капитал», который введен в действие приказом Минфина РФ от 31.10.2000 №94н. Он классифицируется как пассивный, рост его размера отражается по кредиту, а уменьшение – по дебету. Довольно часто он используется в связке со счетом по учету расчетов с учредителями (75).

Как осуществляется аналитический учет уставного капитала. Осуществляя учет собственного капитала, довольно часто применяют различные субсчета для счета 80. Так, можно открыть:

- субсчет 01 — для отражения сумм движения средств уставного фонда;
- субсчет 02 — для записи информации о стоимости подписанных акций;
- субсчет 03 — для накопления данных о предоставленных в качестве взносов собственника денежных средствах.

К счету 75 также при необходимости разрешено открывать субсчета. Расчеты с учредителями по увеличению уставного капитала можно показать с помощью счета 75.01, например: Дт 75.01 Кт 80.01.

Как отразить на счетах рост объема уставного капитала. В качестве вариантов пополнения уставного капитала, помимо непосредственного внесения денег, может

использоваться вложение различных типов имущества и имущественных прав по согласованной стоимости.

Когда в качестве вклада выступают материальные ценности в любом их виде, то их отражение на счетах бухгалтерского учета производится проводкой Дт 10, 08, 41 Кт 75.01.

Одним из источников для увеличения размера уставного фонда служит привлечение средств сторонних инвесторов, путем размещения ценных бумаг или заключения соглашений о вложении фиксированных сумм. Подобные операции фиксируются в учете при помощи записи Дт 75.01 Кт 80.

Нередко в качестве источника для пополнения уставного капитала используется прибыль, оставшаяся после распределения. Тогда отразить данную операцию в регистрах нужно следующим образом: Дт 84 Кт 80.

Сокращение размера уставного капитала — записи в бухучете. В деловой практике нередки случаи, когда размер уставного капитала снижается. Причинами этого может быть, например реализация долей одного из собственников. Для подобных фактов в регистрах учета используется запись Дт 80 Кт 75 на сумму уменьшения уставного капитала при выходе участников.

Проводка по дебету счета 75 может происходить в корреспонденции со счетом 91 или 51 в ситуации, когда планируется исключение каких-то материальных ценностей или имущества из состава уставного фонда.

Структура счетов для отражения движения добавочного капитала на счетах. Законодательно утверждены случаи, при наступлении которых происходит движение средств, связанное с изменением добавочного капитала:

- пересмотр оценки внеоборотных и нематериальных активов;
- превышение рыночной стоимости акций над их номиналом;
- дополнительные ассигнования из бюджета у бюджетных учреждений.

Еще одним случаем роста добавочного капитала может стать переоценка уставного капитала, зафиксированного в учредительных документах в валюте. Например, если он полностью или частично оформлен в евро и при этом произошел существенный скачок курса, весь образовавшийся прирост нужно отнести на счет добавочного капитала.

В бухгалтерском учете для учета добавочного капитала используется счет 83.

Допускается открытие к нему следующих субсчетов:

- 01 — для отражения сумм переоценки внеоборотных активов, учитываемых как добавочный капитал;
- 02 — на сумму дохода, полученного как разница между рыночной и номинальной стоимостью акций;
- 03 — для прочих случаев, способных привести к изменению размера добавочного капитала.

Однако в форме № 1 бухгалтерской отчетности суммы по каждому из указанных вариантов образования добавочного фонда должны отражаться отдельно. При этом нужно помнить, что фактически все они, так или иначе, попадают на один счет 83. Эту особенность учета добавочного фонда необходимо рассматривать отдельно и иметь в виду при оформлении отчетных форм.

Порядок двойной записи по добавочному капиталу. Итак, увеличение размера добавочного капитала фиксируется в бухучете такими записями:

- Дт 01 Кт 83 — увеличение стоимости основных средств в результате переоценки.

В случае образования сумм по результатам размещения ценных бумаг необходимо сделать сразу несколько записей:

- Дт 51 Кт 75.01 — на номинальную стоимость размещенных акций при их реализации;
- Дт 75.01 Кт 83 — увеличение объема добавочного капитала за счет роста стоимости ценных бумаг.

Помимо приведенных ситуаций, в результате которых увеличивается объем добавочного капитала, возможны случаи, когда его размер уменьшается. При их наступлении создаются следующие записи на счетах:

- Дт 83 Кт 01 — в случае «обратного» снижения стоимости внеоборотных активов после переоценки;
- Дт 83 Кт 80 — перенос сумм добавочного капитала в состав уставного;
- Дт 83 Кт 75 — отражение сумм, распределяемых между учредителями при ликвидации компании.

Состав резервного фонда и особенности его учета. Резервный фонд создается в качестве гаранта исполнения договорных обязательств компании, а также для компенсации возможных убытков фирмы. Как правило, это основные задачи, которые предполагается решать при его помощи, и они находят свое отражение в учредительных документах организации. Основой для создания фонда служит прибыль после распределения и вложения участников общества (собственников).

Для учета резервного капитала применяется пассивный счет 82. В ходе деятельности компании с его применением формируются следующие бухгалтерские проводки:

- Дт 84 Кт 82 — на сумму отчислений в резервный фонд из прибыли;
- Дт 75 Кт 82 — при пополнении фонда за счет финансовых «вливаний» собственников.

В обстоятельствах, требующих использования накопленных в нем ресурсов, проводятся следующие записи:

- Дт 82 Кт 84 — покрытие убытков;
- Дт 82 Кт 66 — отнесение сумм на погашение облигаций общества и выкуп акций при отсутствии иных средств.

Учет фондов специального назначения. Фонды специального назначения образуются из чистой прибыли предприятия и за счет взносов учредителей. Фонды специального назначения – это фонд накопления, фонд потребления и фонд социальной сферы.

Первый из них – фонд накопления – создается для резервирования средств на развитие производства, создание нового имущества.

Фонд накопления может уменьшаться, это происходит при:

- погашении убытков отчетного года;
- распределении фонда между учредителями;
- списании затрат при создании нового имущества, но не входящих в первоначальную стоимость этого имущества (пример: затраты на переподготовку кадров для работы новом оборудовании).

Фонд накопления отражается на пассивном фондовом счете 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 3 «Фонды накопления», к которому открываются

два подраздела – «Фонд накопления, образованный» и «Фонд накопления, использованный».

Создание фонда накопления (за счет чистой прибыли и отчислений учредителей) показывают на счете «Фонд накопления, образованный»:

- Д-т сч. 81, 75,
- К-т сч. 88-3 «Фонд накопления, образованный».

Капитальные вложения средств фиксируют переносом с одного подраздела на другой:

- Д-т сч. 88-3 «Фонд накопления, образованный»,
- К-т сч. 88-3 «Фонд накопления, использованный».

Кроме того, в учете оформляются проводки, показывающие капитальные вложения и введение в эксплуатацию основных средств, но не затрагивающие источники средств:

- Д-т сч. 01,
- К-т сч. 08.

Фонды потребления – это средства на социальное развитие и материальное поощрение работников. Фонды потребления используют на начисление единовременных пособий и материальной помощи; начисление премий; полное или частичное погашение стоимости выданных работникам путевок, проездных документов и т. п.

Фонд социальной сферы – это средства на финансовое обеспечение развития социальной сферы (капитальные вложения).

Учет фондов потребления и социальной сферы ведется на пассивном фондовом счете 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» на субсчетах 4 «Фонд социальной сферы» и 5 «Фонд потребления». Кредитовое сальдо по этим субсчетам показывает величину неиспользованных в данном фонде средств. По дебету субсчетов отражаются суммы, израсходованные на целевые мероприятия, по кредиту – образование и пополнение фондов за счет чистой прибыли.

Неиспользованная прибыль как элемент пополнения собственных средств. Следующий компонент, на котором необходимо остановиться при рассмотрении порядка учета собственного капитала, — это нераспределенная прибыль. Ее уровень во многом является индикатором эффективности деятельности компании. В случае негативных последствий работы данный показатель может приобретать форму непокрытого убытка.

Для отражения объема полученной после распределения прибыли применяется пассивный счет 84. Он используется компанией только по итогам года, в остальное время не применяется. Фактически на него переносят сальдо, образовавшееся по дебету или кредиту счета 99 по итогам периода при оформлении годовой отчетности. При получении положительного итогового финансового результата делается проводка Дт 99 Кт 84, если результат отрицательный, запись будет: Дт 84 Кт 99.

Нераспределенная прибыль – основной источник дополнительного финансирования деятельности. Вопрос отражения записей на счетах бухучета в части использования нераспределенной прибыли как источника финансирования различных направлений работы компании требует более подробного изучения.

В частности, нераспределенная прибыль может идти для выплаты дивидендов участникам компании: Дт 84 Кт 75.

Кроме того, при благоприятных условиях она может служить для выплаты дополнительного вознаграждения работникам, например премии по итогам года или разового бонуса. В этом случае делается запись Дт 84 Кт 70.

Кроме того, еще одно направление, в котором может быть задействована прибыль компании после распределения, — покрытие убытка, образованного в предыдущие периоды. Однако сложность здесь заключается в необходимости использовать для отражения подобных операций один и тот же счет — 84. Данная проблема решается введением отдельных аналитических субсчетов. Допустим:

- 84.01 — «Прибыль, подлежащая распределению»,
- 84.02 — «Убыток, подлежащий покрытию».

Тогда покрытие убытка отчетного года будет выглядеть так: Дт 84.01 Кт 84.02.

Запись на счетах компенсации убытка. Нередки случаи, когда год закрывается с отрицательным финансовым результатом. Однако существует возможность покрыть образовавшийся убыток. Для этого может быть задействован резервный капитал — Дт 82 Кт 84 или осуществлено вложение дополнительных средств учредителями — Дт 75 Кт 84.

Особенности отражения в учете выкупа долей владельцев в капитале. Отдельным элементом, входящим в состав собственных средств компании, выступают операции по выкупу долей совладельцев фирмы. Подобные факты необходимо отражать по дебету счета 81 в размере фактически оплаченных сумм и кредиту счетов, соответствующих варианту оплаты (например, 51 — при оплате через расчетный счет, 50 — через кассу компании наличными): Дт 81 Кт 51, 50.

Возможны варианты, при которых требуется совершение записей по кредиту счета 81. Например, в случае если уставный фонд подлежит сокращению на объем номинальной стоимости акций компании, делается запись Дт 80 Кт 81.

Собственный капитал как часть бухгалтерского баланса. При организации учета собственного капитала организации необходимо учитывать специфику использования данной информации в бухгалтерской отчетности. Выше было отмечено, что весь собственный капитал подразделяется на уставный, добавочный, резервный, нераспределенную прибыль, сумму акций, выкупленных у совладельца.

Именно такая структура отражена в третьем разделе бухгалтерского баланса, утвержденного приказом Минфина РФ от 02.07.2010 № 66н. На основании баланса общий размер собственного капитала компании можно вычислить путем сложения следующих строк:

- 1310 — уставный капитал;
- 1320 — размер выкупленных долей;
- 1340 и 1350 — составные части добавочного капитала;
- 1360 — резервный фонд;
- 1370 — нераспределенная прибыль.

Данные в балансе по строкам 1310, 1320, 1360 и 1370 определяются на основании остатков по счетам 80 (по кредиту), 81 (по дебету), 82 (по кредиту) и 84 (в зависимости от итогового финансового результата по дебету или по кредиту) соответственно.

Некоторые сложности могут возникать при оформлении строк 1340 и 1350 в форме № 1. Первая отражает результаты переоценки внеоборотных активов, вторая — добавочный капитал, сформированный за счет прочих источников. Хотя переоценка

основных средств по определению включается в состав добавочного фонда, в балансе законодатели требуют учитывать ее обособленно.

В то же время никаких неразрешимых трудностей подобный вариант учета не создает, поскольку для данных целей применяется отдельный субсчет к счету 83 «Добавочный капитал». Для определения суммы, которую необходимо внести в стр. 1350, нужно из общего итогового сальдо по счету 83 вычесть данные субсчета, учитывающего результаты переоценки.

Итоговая сумма собственного капитала определяется в бухгалтерском балансе в стр. 1300 путем сложения всех строк раздела 3.

Корректное ведение учета собственного капитала предприятия предполагает знание его структуры и особенностей отражения на счетах всех его составных элементов. При учете необходимо проводить раздельную фиксацию уставного, добавочного, резервного капитала, суммы выкупленных акций и нераспределенной прибыли. В частности, добавочный капитал ввиду специфики его формирования из разных источников требует вести отдельный учет по каждому из них. В этих целях к большинству счетов, предназначенных для накопления информации по изменениям капитала, необходимо открывать специализированные аналитические субсчета.

Нераспределенная прибыль, помимо увеличения размера собственного капитала, может применяться для покрытия убытков как текущего, так и предыдущих периодов. В этом случае проводки делаются внутри одного счета 84, но с применением различных субсчетов.

Немаловажное значение имеет правильное отражение данных о состоянии капитала в бухгалтерском балансе. Для этих целей применяются данные по итогам счетов учета их составных частей на конец периода. Добавочный капитал в этом случае также отражается двумя частями: образованный за счет переоценки внеоборотных активов и за счет иных возможных источников. Таким образом, зная все перечисленные выше нюансы, специалист без труда отразит на счетах учета движение собственного капитала и предоставит достоверную информацию всем заинтересованным пользователям отчетности.

Целевое финансирование. Целевое финансирование - это безвозмездное получение средств, использовать которые можно в соответствии с той целью, которую преследует тот, кто эти средства выделил. На счете 86 «Целевое финансирование» учитывается предоставление предприятию средств, расходование которых ограничено определенными условиями. При выполнении этих условий полученные средства становятся для предприятия собственными, при невыполнении требуют возврата и относятся к кредиторской задолженности. К таким средствам относятся: государственная помощь и средства, предоставляемые в аналогичном порядке иными лицами в форме субвенций (денежные выдачи на строго определенные цели, если эти цели не выполнены, то полученные деньги подлежат возврату), субсидий (как денежные, так и натуральные выплаты и в случае нецелевого использования они, обычно, не возвращаются), безвозвратных займов, предоставления предприятию различных ресурсов, финансирования различных мероприятий.

Государственная помощь представляет собой прямые экономические действия, направленные на увеличение экономических выгод для организации, в форме субвенций и субсидий, безвозвратных займов, финансирования отдельных мероприятий. Субвенции и

субсидии выражаются в передаче организации активов, или погашении ее кредиторской задолженности в обмен на выполнение определенных условий. Безвозвратные займы представляют собой кредиты, от погашения которых организация освобождается при выполнении ряда условий. Финансирование отдельных мероприятий представляет собой покрытие государственными или иными органами расходов организации, которые она не понесла бы, не получив данной помощи.

Целевое финансирование может использоваться на следующие цели:

- финансирование расходов или покрытие убытков,
- поддержание финансового положения предприятия, пополнения его средств,
- на приобретение активов.

К целевому финансированию не относится и на данном счете не отражается:

- получение помощи предоставляемой в виде льгот, в том числе по налогам, налоговых кредитов, каникул и освобождений;
- получение кредитов и иных возвратных средств;
- отражение операций, связанных с управлением государственной собственностью, участием государства в капитале предприятия.

Целевое финансирование отражается в учете при выполнении следующих условий:

- существует достаточная уверенность в том, что условия предоставления помощи будут выполнены;
- существует достаточная уверенность в получении помощи.

Уверенность в выполнении условий зависит от намерений и возможности руководства организации использовать помощь и определяется им путем анализа соответствующих договоров, публичных решений, технико-экономических обоснований, проектно - сметной документации.

Уверенность в получении помощи возникает при получении достоверной информации о поступлении денежных средств, передачи активов или погашения кредиторской задолженности, а также утвержденных бюджетных росписей, уведомлений об ассигнованиях и т.п.

Порядок бухгалтерского учета государственной помощи регулируется одноименным ПБУ 13/2000, которым можно руководствоваться по аналогии и при учете и не бюджетного финансирования. Поступление активов или погашение кредиторской задолженности проводится по кредиту счета 86 «Целевое финансирование» и дебету соответствующих счетов средств и расчетов. При этом План счетов и ПБУ предусматривают, что предоставление права предприятия, надлежащим образом оформленного на получение помощи проводится по кредиту счета 86 «Целевое финансирование» как дебиторская задолженность лица или бюджета, обязавшегося такое финансирование предоставить. В таком случае поступление средств будет отражаться в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» на исполнение обязательств по перечислению финансирования ранее учтенного на счете 86 «Целевое финансирование» счету. Следует, однако, помнить, что отражение финансирования в момент предоставления, а не получения помощи может быть сделано только в том случае, когда налицо четкие и формальные обязательства предоставления такой помощи, которую можно истребовать в судебном порядке.

Отражение использования финансирования зависит от целей, на которое оно предоставлено.

Помощь, заключающаяся в финансировании приобретения активов, относится к доходам будущих периодов, возникающим вследствие безвозмездного получения средств. Такая помощь списывается в дебет счета 86 «Целевое финансирование» с кредита счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчет «Безвозмездные поступления». По мере расходования полученных средств, приходящееся на них финансирование относится на доходы организации. Если помощь предоставляется на финансирование капитальных вложений, то доходы будущих периодов списываются на прибыль одновременно с амортизацией внеоборотных активов и в равных ей суммах. Если финансируется приобретение текущих активов, (производственных запасов, например), то при их оприходовании использованное финансирование списывается на счет 98 «Доходы будущих периодов» и по мере расходования полученных таким образом средств, доходы будущих периодов списываются в дебет счета 98 «Доходы будущих периодов» с кредита счета 91 «Прочие доходы». Финансирование, использованное на покрытие затрат предприятия или оплаты специальных мероприятий, по мере расходования средств относится сразу на доходы отчетного периода. Средства, полученные в возмещение затрат прошлых лет к целевому финансированию не относятся и проводятся как доходы текущего периода. Помощь, предоставляемая единым пакетом, как на покрытие расходов, так и на финансирование активов должна распределяться между счетом 86 «Целевое финансирование» и счетом 91 «Прочие доходы» пропорционально соответствующим затратам.

Отражается целевое финансирование ни тогда, когда получаются средства, а тогда, когда выражается юридически оформленная воля органа, обязующегося эти средства выделить:

- Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- Кредит 86 «Целевое финансирование».

И только после того, как будут получены деньги, бухгалтер составит проводку:

- Дебет 51 «Расчетные счета»;
- Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Таким образом, по дебету счета 51 «Расчетные счета» концентрируются полученные деньги, а по кредиту счета 86 «Целевое финансирование» указывается, что эти деньги могут быть потрачены только в соответствии с заданной целью.

Возникает вопрос: когда организация, получившая средства в виде целевого финансирования, начинает получать от этого выгоды, когда получены средства или когда эти, полученные средства, начинают приносить доход. Рассмотрим оба варианта.

1. Если принимается первая трактовка, то доход возникает сразу же, как только или возникает право на их получение или как только будут получены деньги (выбор варианта зависит от учетной политики), т.е.:

а) или после записи:

- Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- Кредит 86 «Целевое финансирование»;

б) или после оприходования полученных средств:

- Дебет 51 «Расчетные счета»;
- Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Далее, по мере того, как будут тратиться деньги, бухгалтер будет уменьшать объем полученного целевого финансирования.

Например, оприходованы основные средства, купленные за счет средств целевого финансирования:

- Дебет 01 «Основные средства»;
- Кредит 08.4 «Приобретение объектов основных средств».

Оплачены купленные основные средства (система учетных записей по приобретению основных средств в методических целях дана упрощенная (без использования счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 19 «НДС по приобретенным ценностям» и др.):

- Дебет 08.4 «Приобретение объектов основных средств»;
- Кредит 51 «Расчетные счета».

Отражается использование средств целевого финансирования:

- Дебет 86 «Целевое финансирование»
- Кредит 83 «Добавочный капитал»

Преимущества этого метода. Целевое финансирование не как результат хозяйственной деятельности, а как внешнее по отношению к предприятию событие. У него возникает доход, но этот доход не трактуется как прибыль и не увязывается с ней. Факт целевого финансирования способствует хозяйственной деятельности, но не определяет ее. Записи отличаются простотой и логичностью: если деньги целевого финансирования потрачены, то и объем этого финансирования исчерпан. Место актива в деньгах занято активом в основных средствах, а в пассиве, исполнение воли "дарителя" отражается увеличением источников средств предприятия.

Недостатки. Согласно допущению о непрерывности деятельности предприятия, (ПБУ 1/98 «Учетная политика»), его расходы должны сопоставляться по времени с теми доходами, благодаря которым они были получены. Следовательно, доходы у предприятия возникают не тогда, когда его собственникам «подарили» средства целевого назначения, а тогда, когда эти средства стали «работать». И целевое финансирование переходит в собственность предприятия не тогда, когда его администрация потратила деньги, а по мере того, как эти затраты начинают окупаться.

2. Если принимается вторая трактовка и считается, что целевое финансирование осваивается не тогда, когда поступают выделенные средства, а когда они приносят выгоды, то делаются следующие записи:

а) получены средства целевого финансирования (деньги):

- Дебет 51 «Расчетные счета»;
- Кредит 86 «Целевое финансирование»,

для простоты пропущен промежуточный счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

б) оплачены приобретенные основные средства:

- Дебет 08.4 «Приобретение объектов основных средств»;
- Кредит 51 «Расчетные счета»;

в) оприходованы основные средства:

- Дебет 01 «Основные средства»;
- Кредит 08.4 «Приобретение объектов основных средств»;

все приобретения основных средств за счет целевого финансирования никак не уменьшают объемы этого финансирования, по мере эксплуатации начинает начисляться амортизация купленного за счет этого финансирования оборудования:

- Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»;
- Кредит 02 «Амортизация основных средств»

И только после этой записи начинается освоение целевого финансирования:

- Дебет 86 «Целевое финансирование»;
- Кредит 91.1 «Прочие доходы».

Таким образом, финансирование, в этом случае, уменьшается не по мере траты денег, а только в течение всего срока эксплуатации основного средства.

Поскольку целевое финансирование может осуществляться не только в деньгах, но и в вещественной форме, то если, допустим, выделены были бесплатно материалы, то записи обретут следующий вид:

- Дебет 10 «Материалы»;
- Кредит 86 «Целевое финансирование».

И только после списания этих материалов в производство будет сделана запись:

- Дебет 20 «Основное производство»;
- Кредит 10 «Материалы».

И затем бухгалтер отразит освоение целевого финансирования:

- Дебет 86 «Целевое финансирование»;
- Кредит 91.1 «Прочие доходы».

Преимущества этого метода связаны с четким соблюдением допущения о непрерывности деятельности предприятия и (ПБУ 1/98 «Учетная политика»), соответственно, согласования по времени полученных доходов и понесенных расходов, ибо целевое финансирование выделяется не на то, чтобы средства были потрачены, а для того, чтобы они приносили пользу в виде дохода. И пока этой пользы (дохода) не возникает, воля «дарителя» - органа, выделившего средства в виде целевого финансирования, остается неисполненной.

Недостатки. Воля «дарителя» может быть проконтролирована не по бухгалтерским записям, которые могут включать и вуалирование и фальсификацию, а по ее фактическому выполнению. Важно смотреть не на то, как бухгалтер начисляет амортизацию, а на то, как работает машина, выделенные средства, а есть ли она вообще; важно увидеть, что материалы списываются в производство, а не дублировать эти записи, отражая якобы полученный доход. С бухгалтерской точки зрения, формальное проведение в жизнь допущения о непрерывности предприятия приводит к большим методическим трудностям, так как все материалы, находящиеся в собственности организации, учитываются на счете 10 «Материалы» и одни и те же материалы учитывать отдельно (купленные и поступившие по целевому финансированию) очень трудно. То же самое, в еще большей степени, относится и к товарам, полученным по целевому финансированию в предприятиях торговли. Особенно это относится к предприятиям розничной торговли, в которых ведется стоимостной (суммовой) учет товаров.

Значение сказанного усугубляется, если принять во внимание, что во втором случае следует вести аналитический учет не только выделенных целевых поступлений, но и постоянно отражать использование каждой суммы выделенного целевого финансирования.

Счет 86 «Целевое финансирование» используется как коммерческими, так и некоммерческими организациями. Чаще он применяется последними для учета целевых средств, получаемых в качестве вступительных, членских и добровольных взносов и иных

источников для финансирования затрат, связанных с уставной деятельностью некоммерческих организаций.

Полученные средства целевого финансирования отражаются по кредиту счета 86 «Целевое финансирование». Использование этих средств записывается по дебету данного счета в корреспонденции со счетами:

- 20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы» - списание затрат на содержание некоммерческой организации;
- 83 «Добавочный капитал» - на использование целевого финансирования, полученного в виде инвестиционных средств и т.п.

В последнем случае затраты, связанные с приобретением, строительством или созданием внеоборотных активов, собираются на дебете счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», по кредиту которого в дальнейшем списываются на дебет счетов 01 «Основные средства» и/или 04 «Нематериальные активы». На общую сумму израсходованных при этом средств и составляется последняя проводка.

Иногда коммерческие организации получают из бюджета государственную помощь. Порядок учета ее получения и использования регулируется ПБУ 13/2000 "Учет государственной помощи", утвержденным приказом Минфина России от 16.10.2000 № 92н. Ниже покажем в общих чертах этот порядок по операциям, отражаемым в учете с использованием счета 86 "Целевое финансирование".

Целевое финансирование из бюджета может предоставляться:

- на осуществление капитальных расходов, связанных с покупкой, строительством и созданием внеоборотных активов;
- на финансирование текущих расходов организации.

Оно может быть получено денежными средствами или другими активами.

Принятие к учету целевого финансирования может осуществляться двумя способами.

1. Одновременное отражение дебиторской задолженности организации - источника получения средств и возникновения целевого финансирования.

- Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
- Кредит 86 «Целевое финансирование»

В дальнейшем при фактическом получении средств кредитуется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции со счетами по учету денежных средств, капитальных вложений и т.п.

2. По мере фактического поступления средств.

При этом дебетуется счета по учету денежных средств, капитальных вложений, материально - производственных запасов и т.п. в корреспонденции со счетом 86 «Целевое финансирование».

Утверждение, содержащееся в пояснениях к счету 86 «Целевое финансирование», о том, что данный счет кредитуется только в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», исправлено в приведенных типовых проводках, которые предусматривают кредитование счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции и с другими счетами.

В обоих случаях стоимость полученного имущества определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация определяет стоимость подобных активов.

Первый способ принятия к учету целевого финансирования применяется, если организация уверена:

- что сможет выполнить условия, на которых предоставляется финансирование;
- что она получит целевое финансирование.

Порядок списания целевого финансирования зависит от того, для каких целей эти средства были предоставлены:

- для финансирования капитальных расходов;
- для финансирования текущих расходов.

В первом случае затраты, связанные с покупкой, строительством и созданием внеоборотных активов, собираются в обычном порядке на дебете счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», с которого списываются на дебет счетов 01 «Основные средства» и/или 04 «Нематериальные активы». Одновременно на общую сумму понесенных при этом расходов делается запись:

- Дебет 86 «Целевое финансирование»;
- Кредит 98 «Доходы будущих периодов».

В дальнейшем на сумму начисленной амортизации по основным средствам и/или нематериальным активам дебетуются счета по учету затрат и кредитуется счета 02 «Амортизация основных средств» и/или 05 «Амортизация нематериальных активов».

Одновременно на сумму начисленной амортизации делается запись:

- Дебет 98 «Доходы будущих периодов»;
- Кредит 91.1 «Прочие доходы».

Если внеоборотные активы не подлежат амортизации (например, объекты внешнего благоустройства, библиотечные фонды и т.п.), то в течение срока, в котором признаются расходы, связанные с выполнением условий предоставления средств целевого финансирования, их стоимость списывается со счета 98 «Доходы будущих периодов» на внереализационные доходы, т.е. на кредит счета 91.1 «Прочие доходы».

Если бюджетные средства получены на финансирование текущих расходов (например, принятия к бухгалтерскому учету материально - производственных запасов) на их сумму делается запись:

- Дебет 86 «Целевое финансирование»;
- Кредит 98 «Доходы будущих периодов».

В дальнейшем, при отпуске материально-производственных запасов в производство составляется проводка:

- Дебет 98 «Доходы будущих периодов»;
- Кредит 91.1 «Прочие доходы».

Величина целевого финансирования, принимаемая к учету, оценивается в стоимости фактически полученных активов (в соответствии с правилами оценки последних, установленных соответствующими ПБУ) или номинальной величиной погашенной кредиторской задолженности.

Целевое финансирование, условия использования которого не выполнены, может быть прекращено или отозвано. Поэтому всякое существенное отступление от порядка его использования должно раскрываться в отчетности. Отзыв или прекращение помощи должно немедленно признаваться как возникновение кредиторской задолженности в сумме, подлежащей возврату. Сумма ранее признанного дохода от помощи должна быть списана в расход. На общую величину подлежащего возврату финансирования

кредитуются соответствующие счета расчетов (с бюджетом или с прочими кредиторами) в корреспонденции с дебетом счета 86 "Целевое финансирование", а превышение возвращаемой помощи над сальдо неиспользованной суммы признается расходом и относится в дебет счета финансовых результатов.

Аналитический учет целевого финансирования должен обеспечивать предоставление информации о том, кем предоставлено финансирование, его целях и условиях, величине признанного дохода по каждому виду финансирования и об остатках помощи, полученной на приобретение несписанных или не амортизированных активов.

Целевое финансирование отражается в бухгалтерском балансе в сумме сальдо по счету 86 «Целевое финансирование» в статье «Доходы будущих периодов» или по особой статье в разделе «Краткосрочные обязательства». Последний вариант предпочтительнее для предприятий, которые имеют значительный объем специального финансирования под капитальное строительство, так как при первом варианте по статье «Доходы будущих периодов» будет показано как использованное, так и неиспользованное финансирование. Необходимые раскрытия приводятся в пояснительной записке. В ней также может быть раскрыта помощь, которую организация намерена получить в следующем периоде, условия ее предоставления и порядок использования.

ТЕМА 11. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ ЕЁ ЗНАЧЕНИЕ

Понятие бухгалтерской отчетности. Бухгалтерская (финансовая) отчетность – необходимая пользователям этой отчетности для принятия экономических решений информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными законом «О бухгалтерском учете», представленная в удобном пользователям, стандартизированном формате (п. 1 ст. 3, п. 1 ст. 13 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ).

Бухгалтерская отчетность является единой системой данных, касающихся финансового и имущественного положения фирмы или организации, отражающая результаты хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете (по установленным формам).

Обобщение учетных данных за определенный период времени и предоставление их пользователям – главная цель бухгалтерского учета.

Бухгалтерская отчетность завершает учетный процесс. Финансовое положение фирмы или организации отражено нарастающим итогом (за отчетный период).

Бухгалтерская отчетность должна быть составлена в российском рубле и на русском языке.

Как известно, бухгалтерская отчетность направлена на удовлетворение потребностей в информации и для контроля со стороны государства за осуществлением организацией хозяйственной и финансовой деятельности.

Состав, содержание и принципы составления бухгалтерской (финансовой) отчетности определяются ПБУ 4/96 «Бухгалтерская отчетность организации».

Периодичность составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Любой экономический субъект в обязательном порядке составляет годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность (п. 2 ст. 13 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ).

Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность (за отчетный период менее года) составляется экономическим субъектом в случаях, когда законодательством, договорами, учредительными документами или решениями собственника экономического субъекта установлена обязанность ее представления (п. 4 ст. 13 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ).

Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности. Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность состоит из бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, если иное не установлено законодательством, договорами, учредительными документами или решениями собственника экономического субъекта (п. 3 ст. 14 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ; п. 49 ПБУ 4/99).

Состав годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности зависит от категории экономического субъекта:

– ИП, а также находящиеся на территории РФ филиалы, представительства или иные структурные подразделения организации, созданной в соответствии с законодательством иностранного государства, - в случае, если в соответствии с налоговым законодательством РФ они ведут учет доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством – могут не

составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность (п. 2 ст. 6 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ);

– субъекты малого предпринимательства, некоммерческие организации, организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28 сентября 2010 года N 244-ФЗ "Об инновационном центре «Сколково» (за исключением организаций, указанных ниже) – могут составлять упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (п. 4 ст. 6 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ);

– прочие организации, включая организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту, ЖСК, кредитные потребительские кооперативы, микрофинансовые организации, организации государственного сектора, политические партии, их региональные отделения или иные структурные подразделения, коллегии адвокатов, адвокатские бюро, юридические консультации, адвокатские палаты, нотариальные палаты, некоммерческие организации, включенные в предусмотренный пунктом 10 статьи 13.1 Федерального закона от 12 января 1996 года N 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» реестр некоммерческих организаций, выполняющих функции иностранного агента – должны составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность в общем порядке (п. 5 ст. 6 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ).

Упрощенная годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность состоит из (п. 6 Приказа Минфина России от 02.07.2010 N 66н):

- бухгалтерского баланса;
- отчета о финансовых результатах;
- отчета о целевом использовании средств (только для НКО);
- приложений к бухгалтерскому балансу, отчету о финансовых результатах, отчету о целевом использовании средств, в которых приводится только наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Общий порядок предусматривает оформление в составе годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (п.п. 1 и 2 ст. 14 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ; п.п. 28 – 31 ПБУ 4/99):

- бухгалтерского баланса;
- отчета о финансовых результатах;
- отчета о целевом использовании средств (только для НКО);
- отчета об изменениях капитала;
- отчета о движении денежных средств;
- приложений к бухгалтерскому балансу, отчету о финансовых результатах, отчету о целевом использовании средств, в которых приводится информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Формы бухгалтерской (финансовой) отчетности. Формы годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности установлены:

- для упрощенной бухгалтерской (финансовой) отчетности - приложением № 5 к Приказу Минфина России от 02.07.2010 N 66н;

– для бухгалтерской (финансовой) отчетности, составляемой в общем порядке - приложениями №№ 1 и 2 к Приказу Минфина России от 02.07.2010 N 66н.

Промежуточная бухгалтерская отчетность составляется по формам, установленным законодательством, договорами, учредительными документами или решениями собственника экономического субъекта (п. 3 ст. 14 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ; п. 49 ПБУ 4/99).

Содержание бухгалтерской (финансовой) отчетности. Содержание бухгалтерской (финансовой) отчетности устанавливается ПБУ 4/99, а также Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (утв. Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н).

Содержание Отчета о движении денежных средств установлено ПБУ 23/2011.

Внесение исправлений в бухгалтерскую (финансовую) отчетность

Правила внесения исправлений в бухгалтерскую отчетность установлены ПБУ 22/2010.

Особенности составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности

Бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта (п. 8 ст. 13 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ).

Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность утверждается в порядке, установленном законодательством, договорами, учредительными документами или решениями собственника экономического субъекта (п. 3 ст. 14 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ; п. 49 ПБУ 4/99).

В большинстве случаев годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит утверждению высшим органом управления компанией, а в ряде случаев – и обязательной публикации (п. 9 ст. 13 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ; пп. 6 п. 2 ст. 33 Закона «Об ООО»; пп. 11 п. 1 ст. 48 Закона «Об АО» и пр.).

В отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности не может быть установлен режим коммерческой тайны (п. 11 ст. 13 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ).

Особенности составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности:

– при реорганизации юридического лица – установлены ст. 16 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ;

– при ликвидации юридического лица – установлены ст. 17 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ;

– состав, особенности составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций государственного сектора устанавливается Бюджетным кодексом, Приказом Минфина России от 28.12.2010 N 191н (п. 4 ст. 14 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ);

– состав, особенности составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности ЦБ устанавливается Федеральным законом от 10 июля 2002 года N 86-ФЗ (п. 5 ст. 14 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ).

Адреса и сроки представления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность представляется заинтересованным лицам в сроки, установленные законодательством, договорами,

учредительными документами или решениями собственника экономического субъекта (п. 3 ст. 14 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ; п. 49 ПБУ 4/99).

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность представляется всеми организациями (за исключением организаций государственного сектора и ЦБ РФ):

– в орган государственной статистики по месту государственной регистрации не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода в порядке, установленном Приказом Росстата от 31.03.2014 N 220; при представлении обязательного экземпляра составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, аудиторское заключение о ней представляется вместе с такой отчетностью либо не позднее 10 рабочих дней со дня, следующего за датой аудиторского заключения, но не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным годом (п.п. 1 и 2 ст. 18 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ);

– в налоговый орган по месту нахождения организации не позднее трех месяцев после окончания отчетного года (п.п. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ).

Ответственность за нарушение законодательства в области бухгалтерской (финансовой) отчетности

За нарушение срока представления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в налоговый орган налагается штраф по п. 1 ст. 126 НК РФ в размере 200 руб. за каждую непредставленную (несвоевременно представленную) форму (составляющую) бухгалтерской (финансовой) отчетности). Также на должностное лицо такой организации может быть наложен административный штраф в размере от 300 до 500 руб. по п. 1 ст. 15.6 КоАП РФ.

За нарушение срока представления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в орган государственной статистики на организацию может быть наложен административный штраф по ст. 19.7 КоАП РФ от 3 000 до 5 000 руб., на должностное лицо такой организации - в размере от 300 до 500 руб.

Искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 процентов влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 2 до 3 тыс. руб., за исключением случая исправления ошибки в установленном порядке (включая представление пересмотренной бухгалтерской отчетности) до утверждения бухгалтерской отчетности в установленном законодательством РФ порядке (ст. 15.11 КоАП РФ).

Пользователи бухгалтерской отчетности. Пользователи бухгалтерской отчетности – это юридические или физические лица, заинтересованные в информации об организации (ПБУ 4/99).

При этом, учитывая открытость бухгалтерской отчетности, ее пользователем может стать любое юридическое или физическое лицо (п. 42 ПБУ 4/99).

Отметим, что организация должна обеспечить возможность для пользователей ознакомиться с бухгалтерской отчетностью.

Каким пользователям представление бухгалтерской отчетности обязательно к исполнению

Предприятия всех организационно-правовых форм в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ представляют бухгалтерскую отчетность следующим пользователям:

- собственникам предприятия (участникам, учредителям, акционерам) в соответствии с учредительными документами;
- органу государственной налоговой службы по месту регистрации предприятия;
- территориальным органам государственной статистики по месту регистрации предприятия (только годовую отчетность);
- государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом;
- другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям в соответствии с законодательством.

Интерес, проявляемый к бухгалтерской отчетности организации, бывает различного рода.

В первую очередь, потенциальных и реальных инвесторов, собственников бизнеса, которые заинтересованы в непрерывном и прибыльном функционировании компании; поставщиков и покупателей, которые ожидают своевременного и полного выполнения обязательств по хозяйственным договорам. Относят к пользователям и аудиторские компании, банки, различного рода объединения (в т.ч. профессиональные), государство, к примеру, в лице налоговых органов, и т.д. Руководство организации для верных решений ежедневно пользуется информацией о хозяйственной деятельности предприятия.

К пользователям бухгалтерской отчетности можно отнести и работников организации, которые должны быть уверены, что организация как работодатель будет способна оплачивать их труд. Так, работникам организации интересна информация, которая позволяет им оценить способность предприятия выплачивать заработную плату своевременно и в полном объеме, предоставлять социальные льготы.

Собственники предприятия путем анализа бухгалтерской отчетности оценивают финансовые перспективы предприятия в будущем и возможность дальнейшего получения доходов. Инвесторы, предоставляющие собственный капитал, хотят получить представление о размере причитающихся дивидендов, о возможных рисках, которые связаны с инвестиционными вложениями. Кредиторам и займодавцам необходима достоверная информация, которая позволяет им оценить возможность предприятия вовремя погасить долг по кредиту или займу и выплатить причитающиеся проценты по кредитам и займам в полном объеме.

Контрагенты организации (покупатели и поставщики) заинтересованы в налаживании деловых связей. Поставщиков интересует своевременная и полная оплата за поставку своей продукции, оказание услуг или выполнение работ. Покупателей интересует информация о возможностях компании выполнять свои договорные обязательства.

Налоговым и финансовым органам необходима информация для проверки правильного исчисления налоговой базы и для контроля за своевременным перечислением в бюджет налогов и сборов.

Правительственным органам также нужна достоверная информация для того, чтобы регулировать финансово-хозяйственную деятельность предприятий, формировать политику в налоговой сфере.

Все пользователи отчетности делятся на внешних и внутренних пользователей бухгалтерской отчетности.

При этом собственники предприятия, администрация в лице руководителей компании и работники организации обычно именуется внутренними пользователями бухгалтерской отчетности, а все остальные пользователи относятся к внешним пользователям бухгалтерской отчетности.

К внешним пользователям бухгалтерской отчетности относятся, например, инвесторы, кредиторы предприятия, поставщики, клиенты, общественность и т.д.

Внешние пользователи бухгалтерской отчетности осуществляют свою деятельность вне организации, и их можно разбить на такие группы:

- пользователи, имеющие прямой финансовый интерес;
- пользователи, имеющие косвенный финансовый интерес;
- пользователи, не имеющие финансового интереса.

1. Пользователи с прямым финансовым интересом. К пользователям, имеющих прямой финансовый интерес, можно отнести участников (собственников) предприятия, настоящих и потенциальных инвесторов и кредиторов (в том числе поставщиков), а также банки, выдающие кредит предприятиям, которые на основе информации из бухгалтерской отчетности разрабатывают возможные варианты предоставления кредитов, просчитывают вероятность и сроки погашения выданных кредитов.

Прямой финансовый интерес заключается в анализе пользователями бухгалтерской отчетности результатами деятельности предприятия. Предметом анализа является анализ финансового положения компании, результатов ее деятельности, ликвидности бухгалтерского баланса.

2. Пользователи с косвенным финансовым интересом. К пользователям с косвенным финансовым интересом можно отнести налоговые и финансовые органы, обслуживающие организацию банки, страховые и лизинговые компании, профсоюзы и т.д. В эту группу пользователей бухгалтерской отчетности также можно включить заказчиков, которые интересуются информацией о перспективах дальнейшего существования организации. Косвенный интерес заключается в заинтересованности в успешном функционировании организации в настоящем и будущем.

3. Пользователи без финансового интереса. К пользователям без финансового интереса можно отнести органы статистики, арбитражные суды, аудиторские компании, биржи. Пользователи этой группы проявляют интерес к бухгалтерской отчетности для:

- проверки соответствия совершаемых операций действующему законодательству (арбитражные суды, аудиторские компании);
- получения необходимой статистической информации для пополнения данных на макроуровне путем обобщения показателей отчетности отдельных организаций (федеральная служба государственной статистики).

Учитывая множественность пользователей и их интересов одно из главных требований при составлении бухгалтерской отчетности – это ее нейтральность.

При этом все пользователи бухгалтерской отчетности заинтересованы в полной и достоверной бухгалтерской отчетности, сформированной с учетом этих требований. Ведь отчетность должна давать пользователям возможность реально оценивать финансовое положение организации, ее финансовые результаты деятельности и изменения в финансовом положении а, следовательно, и принимать на основе такой бухгалтерской отчетности обоснованные решения.

Требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности. Для того, чтобы финансовая отчетность была правильно составлена, целесообразно соблюдать определенные требования, а именно:

- последовательность — постоянство в содержании и форме составления бухгалтерской отчетности;
- соблюдение отчетного периода — отчетный период по законодательству РФ равен календарному году;
- нейтральность — информация, содержащаяся в бухгалтерской отчетности, не должна отражать чьих-либо интересов;
- достоверность — в финансовой отчетности вся информация должна быть достоверной и подкрепляться соответствующими записями и документами, которые свидетельствуют о полноте фактов, имевших место в хозяйственной жизни организации за отчетный период;
- сопоставимость данных;
- правильность оформления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Бухгалтерская отчетность должна отражать показатели деятельности всех филиалов и отделений организации.

Значение бухгалтерской отчетности. Принципиальное значение бухгалтерской отчетности состоит в том, чтобы способствовать решению задач, которые связаны непосредственно с использованием учетных данных.

Таким образом, значение бухгалтерской отчетности сводится к следующим аспектам:

Бухгалтерская отчетность обеспечивает агрегирование, систематизацию и фильтрацию учетных данных. В отчетности отражены только необходимые показатели, которые свидетельствуют о деятельности организации. Все отчетные показатели систематизированы, что в значительной мере облегчает их использование.

Бухгалтерская отчетность дает представление о выполнении планов и нормативов и позволяет выявить отклонения.

Бухгалтерская отчетность выступает источником информации для финансового анализа и дает возможность оценить состояние имущества организации и его источников, позволяя определить такой показатель, как финансовая устойчивость и платежеспособность (или доходность) организации. Бухгалтерская отчетность выявляет тенденции развития фирмы или организации.

Бухгалтерская отчетность — это средство коммуникации, позволяющее оценить финансовое положение организации внешним пользователям.

В бухгалтерской отчетности информация отражена на основе аналитического и синтетического учета.

Данные вступительного баланса в обязательном порядке должны соответствовать данным заключительного баланса (за предыдущий период).

Подписи в бухгалтерской отчетности ставят руководитель и главный бухгалтер фирмы или предприятия.

Анализ данных бухгалтерской финансовой отчетности позволяет:

- определить имущественное положение организации;
- финансовую стабильность организации;
- ликвидность баланса;

– оценить стоимость имущества фирмы (в том числе иммобилизованных средств, оборотных средств);

– определить объемы собственных (и заемных) средств организации.

При предоставлении достоверных и полных сведений в бухгалтерской отчетности, становится возможным расчет излишка и недостатка средств фирмы. Благодаря правильному ведению бухгалтерской отчетности вполне возможно рассчитать обеспеченность организации своими (или кредитными) средствами.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 29.06.2017) // URL: <http://mobileonline.garant.ru/#/document/70103036/paragraph/1:1> (дата обращения: 01. 08.2018).
2. Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» (ред. от 08.11.2010) // URL: <http://mobileonline.garant.ru/#/document/12121087/paragraph/74200/highlight> (дата обращения: 27. 10.2018).
3. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» (ред. от 08.11.2010) // URL: <http://mobileonline.garant.ru/#/document/12121087/paragraph/74200/highlight> (дата обращения: 06. 11.2018).
4. Приказ Минфина РФ от 06.07.99 N 43н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)» (ред. от 08.11.2010) // URL: <https://www.klerk.ru/glossary/476760/> (дата обращения: 06. 11.2018).
5. Приказ Минфина РФ от 09.06.01 N 44н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01» (ред. от 16.05.2016) // URL: <https://www.klerk.ru/glossary/476784/> (дата обращения: 06. 11.2018).
6. Приказ Минфина РФ от 30.03.01 N 26н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» (ред. от 16.05.2016) // URL: <https://www.klerk.ru/glossary/476807/> (дата обращения: 06. 11.2018).
7. Приказ Минфина РФ от 06.05.99 N 32н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» (ред. от 06.04.2015) // URL: <https://www.klerk.ru/glossary/476807/> (дата обращения: 06. 11.2018).
8. Приказ от 06.05.99 N 33н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (ред. от 06.04.2015) // URL: <https://www.klerk.ru/glossary/476848/> (дата обращения: 06. 11.2018).
9. Трибушняя О. Н. Система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации // Молодой ученый. — 2014. — №17. — С. 343-346. — URL: <https://moluch.ru/archive/76/12979/> (дата обращения: 08.10.2018).
10. Официальный сайт министерства финансов России URL: <https://www.minfin.ru>
11. Теория бухгалтерского учета // Информационный сайт «Бухгалтерский учет (о бухучете в РФ) URL: <http://обухучете.рф/index.php/articles/45-obdeyat>
12. Счет 86 «Целевое финансирование» // БУХ.1С Интернет ресурс для бухгалтеров URL: <https://buh.ru/articles/documents/13320/>

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета в РФ

Таблица 1

Уровень регулирования	Документы	Область регулирования	Примечание
Первый (законодательный)	Федеральные стандарты	Устанавливают: — определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия их к бухгалтерскому учету и списания их в бухгалтерском учете; допустимые способы их денежного измерения; — требования к учетной политике; — план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения; — состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе образцы форм бухгалтерской (финансовой) отчетности; — упрощенные способы ведения бухгалтерского учета	обязательны к применению, если иное не установлено этими стандартами и не должны противоречить ФЗ «О бухгалтерском учете»
Второй (методологический)	Отраслевые стандарты	устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности	обязательны к применению, если иное не установлено этими стандартами и не должны противоречить федеральным стандартам
Третий (разъяснительный)	Рекомендации и в области бухгалтерского учета	принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета	применяются на добровольной основе и не должны противоречить федеральным и отраслевым стандартам

Четвертый (внутрихозяйственный)	Стандарты экономического субъекта	предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета	Необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются этим субъектом самостоятельно. Стандарты экономического субъекта не должны противоречить федеральным и отраслевым стандартам
---------------------------------	-----------------------------------	--	---

Таблица 2

Уровень иерархии	Нормативный правовой акт	Статус нормативных правовых актов
Первый уровень. Основной Закон РФ	Конституция РФ ст.71; ст. 7, 34, 37, 39, 57, 75	-
Второй уровень. Международные договоры	Конвенция об уголовной ответственности за коррупцию; Декларация МОТ «Об основополагающих принципах и правах в сфере труда» и др.	Не являются внутренним законом РФ, однако применяются на ее территории, имеют приоритет над внутренним законодательством
Третий уровень. Федеральные конституционные законы	«О правительстве Российской Федерации; «Об арбитражных судах в Российской Федерации»	Законы
Четвертый уровень. Федеральные законы	Федеральный закон №402-ФЗ, ГК РФ (части первая-четвертая); ТК РФ; НК РФ; КоАП РФ; УК РФ и др.	Законы
Пятый уровень. Указы и распоряжения Президента РФ	Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию от 13.06.2013 «О бюджетной политике в 2014–2016 годах» и др.	Подзаконные нормативные правовые акты
Шестой уровень. Постановления и распоряжения Правительства РФ	«О Министерстве финансов Российской Федерации»; «Об особенностях порядка исчисления» средней заработной платы» и др.	Подзаконные нормативные правовые акты

Седьмой уровень. Приказы, распоряжения, правила, инструкции и положения Минфина России; указания, положения, инструкции Банка России	Нормативные правовые акты Минфина России и Банка России. Нормативные документы, устанавливающие правила, нормы, нормативы, вводятся в действие нормативными правовыми актами Минфина России и Банка России	Подзаконные нормативные правовые акты
Восьмой уровень. Нормативные правовые акты законодательных (представительных) органов субъектов РФ по установлению региональных налогов и сборов	Законы субъектов РФ по установлению региональных налогов и сборов (во исполнение норм разд. IX «Региональные налоги и сборы» НК РФ)	Нормативные правовые акты субъектов РФ по установлению региональных и местных налогов
Девятый уровень. Нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований по установлению местных налогов	Нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований (законы г. г. Москвы и Санкт-Петербурга) по установлению местных налогов (во исполнение норм разд. X «Местные налоги» НК РФ)	Нормативные правовые акты субъектов РФ по установлению региональных и местных налогов
Десятый уровень. Нормативные правовые акты организаций	Стандарты экономического субъекта; учетная политика организации и др.	Подзаконные нормативные правовые акты

ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Новые ПБУ в 2018–2021 годах

№ п/п	Название проекта ПБУ	Предполагаемый срок вступления в силу для обязательного применения
Разработка новых федеральных стандартов		
1.1	Запасы	2019
1.2	Нематериальные активы	2019
1.3	Аренда	2020
1.4	Основные средства	2020
1.5	Незавершенные капиталовложения	2020
1.6	Дебиторская и кредиторская задолженности	2020
1.7	Документы и документооборот	2020
1.8	Бухгалтерская отчетность	2020
1.9	Некоммерческая деятельность	2020
1.10	Доходы	2020
1.11	Расходы	2020
1.12	Финансовые инструменты	2021
1.13	Добыча полезных ископаемых	2021
1.14	Совместная деятельность и участие в зависимых компаниях	2021
Внесение изменений в текущие ПБУ		
2.1	ПБУ 3/2006	2019
2.2	ПБУ 18/02	2019
2.3	ПБУ 13/2000	2020
2.4	ПБУ 16/02	2020

ПРИЛОЖЕНИЕ 3

Бухгалтерский баланс (Форма 1)

Приложение № 1
к Приказу Министерства
финансов
Российской Федерации
от 02.07.2010 № 66н
(в ред. Приказов Минфина России
от 05.10.2011 № 124н,
от 06.04.2015 № 57н)

Формы
бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах

Бухгалтерский баланс на _____ 20__ г.

Форма по ОКУД _____
Дата (число, месяц, год) _____

Организация _____ по ОКПО _____
Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН _____
Вид экономической деятельности _____ по ОКВЭД _____
Организационно-правовая форма/форма собственности _____ по ОКОПФ/ОКФС _____

Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) _____ по ОКЕИ _____

Местонахождение (адрес) _____

Коды	
0710001	
384 (385)	

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	На _____ 20__ г. ³	На 31 декабря 20__ г. ⁴	На 31 декабря 20__ г. ⁵
	АКТИВ			
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Нематериальные активы			
	Результаты исследований и разработок			
	Нематериальные поисковые активы			
	Материальные поисковые активы			
	Основные средства			
	Доходные вложения в материальные ценности			
	Финансовые вложения			
	Отложенные налоговые активы			
	Прочие внеоборотные активы			
	Итого по разделу I			
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Запасы			
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям			
	Дебиторская задолженность			
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)			
	Денежные средства и денежные эквиваленты			
	Прочие оборотные активы			
	Итого по разделу II			
	БАЛАНС			

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	На _____	На 31 декабря	На 31 декабря
		20____ г. ³	20____ г. ⁴	20____ г. ⁵
	ПАССИВ			
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ⁶			
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)			
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	(_____) ⁷	(_____)	(_____)
	Переоценка внеоборотных активов			
	Добавочный капитал (без переоценки)			
	Резервный капитал			
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)			
	Итого по разделу III			
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства			
	Отложенные налоговые обязательства			
	Оценочные обязательства			
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу IV			
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства			
	Кредиторская задолженность			
	Доходы будущих периодов			
	Оценочные обязательства			
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу V			
	БАЛАНС			

Руководитель _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

“ _____ ” _____ 20____ г.

Примечания

1. Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.
2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанным Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных активах, обязательствах могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.
3. Указывается отчетная дата отчетного периода.
4. Указывается предыдущий год.
5. Указывается год, предшествующий предыдущему.
6. Некоммерческая организация именуется указанный раздел "Целевое финансирование". Вместо показателей "Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)", "Собственные акции, выкупленные у акционеров", "Добавочный капитал", "Резервный капитал" и "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" некоммерческая организация включает показатели "Паевой фонд", "Целевой капитал", "Целевые средства", "Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества", "Резервный и иные целевые фонды" (в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества).
7. Здесь и в других формах отчетов вычитаемый или отрицательный показатель показывается в круглых скобках.

Таблица 1

Статья актива	Счета	Код строки	Статья пассива	Счета	Код строки
Материальные внеоборотные активы (ВА)	Разница между сч. 01 и 02; Разница между сч. 03 и 02; Счета 07, 08	1150	Капитал, резервы	Сч. 80, 81, 82, 83, 84, 99	1310
Финансовые, нематериальные, прочие ВА	Разница между сч. 04 и 05; Счета 09, 08 (полезные ископаемые), 55.3, 60, 73; Разница между сч. 58 и 59 (в долгосрочной части)	1110	Заемные средства долгосрочного характера	Сч. 67	1410
Запасы	Сч. 10, 11, 20, 23, 21, 29, 41, 43, 44, 46, 45, 16, 15, 97, 19	1210	Остальные долгосрочные обязательства	Сч. 60, 62, 73, 75, 76, 96	1450
Денежные эквиваленты и средства	Сч. 50, 51, 52, 55, 57	1250	Заемные средства краткосрочного характера	Сч. 66	1510
Финансовые и прочие оборотные активы (ОА)	Сч. 55, 58 и 59 (в краткосрочной части), 73, 60, 62, 68, 69, 71, 73, 75, 76, 50, 76, 94	1240	Кредиторская задолженность	Сч. 60, 62, 68, 69, 70, 70, 71, 73, 75, 76	1520
			Прочая кредиторская задолженность	Сч. 79 (договора доверительного управления), 96, 98	1550
Итого по активу баланса стр. 1600	Суммы по стр. 1150 + 1110 + 1210 + 1250 + 1240		Итого по пассиву баланса стр. 1700	Суммы по стр. 1310 + 1410 + 1450 + 1510 + 1520 + 1550	