

Утверждено 30.05.2019г.
протокол № 5.

председатель Ученого Совета Лысов Н.А.

ученый секретарь Ученого Совета Бунькова Е.Б.

Кафедра фармации

Г.В. Бельчикова

**Основы бухгалтерского учета
в фармацевтических организациях**

**(методическое пособие для обучающихся, ординаторов
и слушателей факультетов повышения квалификации по специальности
«Управление и экономика фармации»)**

I часть

Самара

Авторы - составители:

Бельчикова Г.В. Основы бухгалтерского учета в фармацевтических организациях: методическое пособие для обучающихся, ординаторов и слушателей факультетов повышения квалификации по специальности «Управление и экономика фармации» – Самара: Медицинский университет «Реавиз», 2019. – 85 с.

В методическом пособии представлены основные принципы организации бухгалтерского учета на фармацевтических предприятиях. Показана значимость бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности как одного из главных условий принятия эффективных решений руководителем, минимизации рисков, разработке стратегии дальнейшего развития предприятия и выживания в условиях рынка. Уделено внимание организации бухгалтерской службы и рассмотрены основные положения по ведению бухгалтерского учета.

Методическое пособие предназначено для обучающихся, ординаторов и слушателей факультетов повышения квалификации по специальности «Управление и экономика фармации», руководителей аптечных организаций.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	6
1. Общая характеристика бухгалтерского учета.....	6
1.1. Принципы организации бухгалтерского учета.....	7
1.2. Постановка бухгалтерского учета в организации.....	8
1.3. Структура бухгалтерской службы предприятия.....	8
1.4. Права, ответственность и обязанности главного бухгалтера.....	9
1.5. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в РФ.....	10
1.6. Федеральный закон №402-ФЗ «О бухгалтерском учете».....	11
1.7. Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ).....	11
1.8. Учетная документация.....	13
2. Виды учета.....	14
2.1. Слагаемые учета.....	14
2.2. Учетные измерители.....	15
2.3. Хозяйственный учет и его виды.....	16
2.4. Бухгалтерский учет.....	16
2.5. Финансовый учет.....	17
2.6. Управленческий учет.....	17
2.7. Налоговый учет.....	19
2.8. Оперативный учет.....	19
2.9. Статистический учет.....	20
2.10. Функции управления и их информационное обеспечение.....	21
2.11. Схема управления производственно-хозяйственной деятельностью предприятия.....	21
3. Бухгалтерский учет.....	22
3.1. Бухгалтерский учет в системе управления.....	22
3.2. Задачи бухгалтерского учета.....	22
3.3. Требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету.....	23
3.4. Допущения бухгалтерского учета.....	23
3.5. Функции бухгалтерского учета.....	24
3.6. Цель бухгалтерского учета.....	25
3.7. Пользователи учетной информации.....	25
3.8. Содержание информации, формируемой в бухгалтерском учете	26
3.9. Интересы пользователей	26
3.10. Требования к информации, формируемой в бухгалтерском учете.....	27
3.11. Информация, формируемой в бухгалтерском учете для внешних пользователей	27
4. Предмет и метод бухгалтерского учета.....	28
4.1. Взаимосвязь предмета и метода бухгалтерского учета.....	29
4.2. Объекты бухгалтерского учета.....	30
4.3. Классификация имущества предприятия по составу и размещению.....	30
4.4. Внеоборотные активы.....	31
4.5. Оборотные активы.....	32
4.6. Классификация имущества организации по источникам его	

формирования.....	32
4.7. Уставный капитал.....	33
4.8. Резервный и добавочный капитал.....	33
4.9. Прибыль организации.....	34
4.10. Резервы и целевое финансирование.....	34
4.11. Заемные источники средств.....	35
4.12. Метод бухгалтерского учета.....	35
5. Первичное наблюдение объектов учета.....	39
5.1. Документация.....	39
5.1.1. Классификация бухгалтерских документов.....	39
5.1.2. Обработка бухгалтерских документов.....	40
5.1.3. Характеристика первичных документов по классификационным признакам.....	41
5.1.4. Требования, предъявляемые к первичным учетным документам.....	41
5.1.5. Сроки хранения документов бухгалтерского учета.....	42
5.1.6. Этапы документооборота.....	43
5.1.7. Защита информации.....	43
5.2. Инвентаризация имущества предприятия.....	44
5.2.1. Инвентаризация: цель, объекты и время проведения.....	44
5.2.2. Правила проведения информации.....	44
5.2.3. Этапы проведения инвентаризации.....	45
5.2.4. Мероприятия по подготовке и проведению инвентаризации.....	45
5.2.5. Отражение результатов инвентаризации в учете.....	47
6. Стоимостное измерение объектов учета.....	48
6.1. Оценка хозяйственных средств.....	48
6.2. Калькуляция. Виды калькуляции.....	48
7. Текущая группировка данных об объектах учета.....	49
7.1. Система счетов бухгалтерского учета.....	49
7.1.1. Показатели бухгалтерского счета.....	50
7.1.2. Структура бухгалтерского счета.....	50
7.1.3. Активные счета бухгалтерского учета.....	51
7.1.4. Пассивные счета бухгалтерского учета.....	51
7.1.5. Активно-пассивные счета бухгалтерского учета.....	51
7.2. Двойная запись.....	52
7.2.1. Значение двойной записи.....	53
7.2.2. Формы представления двойной записи.....	53
7.2.3. Синтетические и аналитические счета.....	55
7.3. Учетные регистры, формы и техника бухгалтерского учета.....	55
7.3.1. Порядок и техника записи в учетные регистры.....	56
7.3.2. Классификация учетных регистров.....	56
7.3.3. Классическая форма обработки учетной информации.....	57
7.3.4. Формы организации бухгалтерского учета.....	57
7.3.5. Мемориально-ордерная форма организации бухгалтерского учета.....	58
7.3.6. Журнально-ордерная форма организации бухгалтерского учета.....	59
7.3.7. Автоматизированная (компьютерная) форма бухгалтерского учета.....	59

8.	Итоговое обобщение и представление данных	60
8.1.	Бухгалтерский баланс.....	60
8.1.1.	Структура баланса.....	60
8.1.2.	Изменения в бухгалтерском балансе под влиянием хозяйственных Операций.....	62
8.2.	Классификация счетов бухгалтерского учета.....	63
8.2.1.	Классификация счетов по отношению к балансу.....	63
8.2.2.	Классификация счетов по экономическому содержанию, структуре и назначению.....	63
8.2.3.	Основные счета.....	64
8.2.4.	Забалансовые счета.....	67
8.2.5.	План счетов бухгалтерского учета.....	67
8.2.6.	Рабочий план счетов.....	68
9.	Хозяйственные процессы и хозяйственные операции	69
9.1.	Понятие хозяйственного процесса и хозяйственной операции.....	69
9.2.	Учреждение организации.....	69
9.3.	Учет формирования уставного капитала.....	70
9.4.	Учет налога на добавленную стоимость по приобретенным ТМЦ.....	71
9.5.	Классификация затрат на производство.....	71
9.6.	Учет процесса продаж.....	72
9.7.	Структура счета 90 «Продажи».....	72
9.8.	Учет прочих доходов и расходов.....	73
9.8.1.	Операционные доходы и расходы.....	74
9.8.2.	Внерезультационные доходы и расходы.....	75
9.8.3.	Прочие доходы и расходы.....	76
9.9.	Учет прибылей и убытков.....	76
10.	Виды и назначение отчетности	77
10.1.	Понятие отчетности.....	77
10.2.	Этапы составления годовой отчетности.....	77
10.3.	Состав бухгалтерской отчетности.....	78
11.	Учетная политика организации	79
11.1.	Задачи учетной политики.....	79
11.2.	Процесс формирования учетной политики.....	79
11.3.	Принципы формирования учетной политики.....	80
11.4.	Выбор и утверждение учетной политики.....	80
11.5.	Основные элементы учетной политики.....	81
11.6.	Требования, предъявляемые к учетной политике, и правила ее формирования.....	82
11.7.	Факторы, влияющие на выбор и обоснование учетной политики.....	83
11.8.	Основные разделы учетной политики.....	83
11.9.	Документы, входящие в комплект учетной политики.....	84
11.10.	Изменения учетной политики.....	84
	Список литературы.....	85

Введение

Переход на рыночные отношения, изменение условий хозяйствования, приватизация собственности, либерализация цен привели к пересмотру методологии бухгалтерского учета в России, гармонизации его с международными стандартами.

Впервые систематизация бухгалтерского учета была сделана французским монахом Лукой Пачоли, автором исторического «Трактата о счетах и записях» (1494г.), в котором раскрывается смысл учетных записей и двойной бухгалтерии. Книга актуальна и сегодня.

При сравнении современного бухгалтерского учета и учета времен Луки Пачоли можно установить следующее:

- до XVI в. основной целью бухгалтерского учета было – обеспечить информацией единоличного собственника. Данные бухгалтерского учета держались в секрете, стандартов не существовало;
- понятие отчетного периода не существовало;
- четкой границы между личной собственностью и имуществом предприятия не было;
- большая часть предприятий продолжало свою деятельность только до момента достижения определенной коммерческой цели, прибыль определялась по завершении работы предприятия, не было необходимости в расчете амортизации.

В XIX веке с расширением масштабов производства возрастает роль основных средств, составляющих основную часть капитала любого предприятия, активизируется понятие «амортизация». Возникает острая потребность в управленческой информации о производственных расходах, способах расчета издержек производства, исчисления себестоимости продукции.

После разделения прав и обязанностей собственника и управляющего, основной задачей бухгалтерского учета становится обязательное представление отчетности не только управленческому аппарату, но и другим пользователям (инвесторам, кредиторам и т.д.).

1. Общая характеристика бухгалтерского учета

1.1. Принципы организации бухгалтерского учета

Учет на фармацевтическом предприятии должен способствовать эффективному и качественному контролю за использованием ограниченных ресурсов, производственного потенциала, а также помогать в максимальной степени удовлетворять потребности населения в фармацевтической помощи.

Без строгого учета и контроля невозможно организовать экономное и рациональное использование материальных, трудовых, финансовых и других ресурсов, обеспечить сохранность собственности и предупредить возникновение непроизводительных потерь. Успешная работа фармацевтического предприятия во многом определяется умелыми действиями руководителя и грамотными действиями главного бухгалтера.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии несет **руководитель**, поэтому он должен:

- хорошо владеть основополагающими приемами бухгалтерского учета;

- знать особенности экономической деятельности предприятия, связанные с социальным характером товара аптечного ассортимента и оказанием фармацевтических услуг (льготный и бесплатный отпуск, ценообразование, консультирование и др.) и совмещением нескольких функций (маркетинг, снабжение, производство, реализация, реклама и др.), что и будет определять особенности ведения учета;
- уметь использовать данные учета для анализа результатов хозяйственно-финансовой деятельности предприятия, оценки перспектив развития и выработки стратегии поведения на фармацевтическом рынке;
- видеть в данных учета потенциал повышения конкурентоспособности своего предприятия и минимизации риска.

1.2. Постановка бухгалтерского учета в организации

Руководитель, в зависимости от объема учетной работы на предприятии, обязан возложить ведение учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо, либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета.

Руководитель кредитной организации обязан возложить ведение бухучета на главного бухгалтера.

Руководителю субъекта малого и среднего предпринимательства можно принять ведение бухучета на себя.

Главбух должен:

- иметь высшее профессиональное образование;
- иметь стаж работы бухгалтером или аудитором не менее 3 лет из последних 5 (а если нет высшего профобразования, то не менее 5 лет из последних 7);
- не иметь неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.

А юридическое лицо, с которым компания заключает договор по ведению бухгалтерского учета, должно иметь не менее одного работника, отвечающего вышеуказанным требованиям.

При возникновении разногласий главбух выполняет требования руководителя только по его письменному распоряжению. Именно в этом случае руководитель несет ответственность **единолично**

При постановке бухгалтерского учета руководитель и главный бухгалтер организации имеют право:

- самостоятельно устанавливать форму организации бухгалтерского учета;
- определять методику бухгалтерского учета;
- разрабатывать систему внутрипроизводственного управленческого учета, отчетности и контроля;
- формировать в установленном порядке учетную политику организации.

Организация может выделять на самостоятельный баланс свои структурные подразделения (аптечные пункты и аптечные киоски), филиалы и представительства, не являющиеся юридическими лицами.

1.3. Структура бухгалтерской службы предприятия

Бухгалтерская служба – это отдел (подразделение) организации, который ведет бухгалтерский учет и составляет бухгалтерские, налоговые и статистические отчеты. Бухгалтерия является самостоятельным структурным подразделением. В зависимости от объема работы бухгалтерские службы могут быть централизованными и децентрализованными.

Централизованный бухгалтерский учет позволяет более эффективно использовать средства автоматизации, рационально распределять работу среди работников бухгалтерии, лучше организовать контроль и облегчить руководство работой структурных подразделений, а это в свою очередь повышает производительность труда бухгалтеров.

При *децентрализованном бухгалтерском учете* – в каждой организации создается бухгалтерия, которая является самостоятельной структурной единицей и возглавляется главным бухгалтером.

1.4. Права, ответственность и обязанности главного бухгалтера

Главный бухгалтер отвечает за ведение бухгалтерского учета и отчетности на предприятии, а именно:

- несет полную ответственность за соблюдение общих методологических принципов ведения бухгалтерского учета;
- обеспечивает полный, достоверный и своевременный учет поступающих товарно-материальных ценностей, денежных средств и основных средств, издержек обращения, результатов хозяйственно-финансовой деятельности;
- обеспечивает правильное перечисление платежей и налогов, погашение задолженности по займам и кредитам;
- обеспечивает отражение на счетах бухгалтерского учета всех хозяйственных операций, составление бухгалтерской отчетности, представление ее в установленные сроки;
- вместе с руководителем подписывает всю необходимую документацию.

Главному бухгалтеру запрещается принимать к исполнению документацию, оформленную ненадлежащим образом, а также по операциям, противоречащим законодательству Российской Федерации. О таких документах он должен поставить в известность руководителя. Получив письменное распоряжение руководителя о принятии данных документов к учету, главный бухгалтер должен это сделать, но в этом случае всю полноту ответственности будет нести руководитель предприятия.

Руководитель предприятия утверждает:

- учетную политику;
- рабочий план бухгалтерских счетов;
- формы первичных учетных документов, разработанных самостоятельно;
- порядок проведения инвентаризации;
- документооборот.

Главный бухгалтер назначается и освобождается от должности руководителем организации и несет ответственность за:

- формирование учетной политики;
- ведение бухгалтерского учета;
- своевременное предоставление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

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

Прием и передача дел при назначении и освобождении главного бухгалтера оформляется актом проверки состояния бухгалтерской отчетности и учета ревизионной комиссии, которая назначается учредителем, или независимой аудиторской компанией.

1.5. Нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета в РФ

Уровень регули-	Органы регулирования	Документы, регулирующие бухгалтерский	Область воздействия
Первый	Федеральное собрание РФ, Президент РФ, Правительство РФ	ГК РФ, Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации	Устанавливают единые правовые и методические основы организации и ведения бухгалтерского учета
Второй	Минфин России, ЦБ РФ и другие органы исполнительной власти	Положения по бухгалтерскому учету — система национальных стандартов	Регулируют общие принципы организации и ведения бухгалтерского учета, представления отчетности и порядок учета отдельных объектов наблюдения
Третий	Минфин России и другие органы исполнительной власти	План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, методические рекомендации и указания	Определяют схему регистрации и группировки объектов наблюдения, регулируют методы оценки имущества, порядок проведения инвентаризации и т.п.
Четвертый	Управленческий персонал организации	Документы, регулирующие учетную политику организации, рабочие документы конкретной организации по учету	Определяют выбор форм и методов ведения учета и отчетности исходя из специфики деятельности, уровня автоматизации учета, подготовки счетных работников организации

1.6. Федеральный закон № 402-ФЗ от 06.12.2011 «О бухгалтерском учете»

С 1 января 2013 года вступил в силу Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» - устанавливает единые требования к бухучету, к финансовой отчетности. Создает правовой механизм регулирования бухгалтерского учета. Распространяет свою силу на Центральный банк России, коммерческие и некоммерческие организации, индивидуальных предпринимателей, нотариусов, учредивших адвокатские кабинеты адвокатов, гос. органы, власть местного самоуправления, на управление государственных внебюджетных фондов и территориальных гос. внебюджетных фондов, находящиеся на территории нашего государства филиалы, представительства и т.п. структурные подразделения организаций, международные сообщества, их филиалы и представительства, располагающиеся на территории России. Применяется при составлении бюджетной отчетности и при работе над бюджетным учетом активов и обязательств нашего государства и его субъектов, муниципальных образований. Федеральный закон содержит положения об установлении единых требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также положения о создании правового механизма регулирования бухгалтерского учета.

Закон состоит из 32 статей, сгруппированных в четыре главы:

I. Общие положения;

Глава I (ст. 1—4) дает понятие бухгалтерского учета, определены его цели и предмет, сфера действия, основные понятия, используемые в настоящем Федеральном законе, законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете.

II. Общие требования к бухгалтерскому учету;

Глава II (ст. 5—19) раскрыты основные требования к объектам бухгалтерского учета, обязанности ведения бухгалтерского учета, организация ведения бухгалтерского учета, учетной политике; дано понятие первичных документов и регистров учета, освещены используемые в стране принципы оценки имущества и обязательств, определен порядок проведения инвентаризаций и урегулирования выявленных расхождений (излишков, недостач). Глава содержит статьи: общие требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности; состав бухгалтерской (финансовой) отчетности; отчетный период, отчетная дата; особенности бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица; особенности бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица; обязательный экземпляр бухгалтерской (финансовой) отчетности; внутренний контроль

III. Регулирование бухгалтерского учета;

Глава III (ст. 20—28) посвящена вопросам бухгалтерской отчетности — ее составу, порядку и срокам представления, принципам регулирования бухгалтерского учета, документам в области регулирования бухгалтерского учета, субъектам регулирования бухгалтерского учета, функциям органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

IV. Заключительные положения.

Глава IV (ст. 29-32) статьи посвящены вопросам хранения документов бухгалтерского учета, особенностям применения настоящего Федерального закона и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации.

1.7. Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ)

С 1 января 1999 г. во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) введено в действие Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (утверждено приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. №34н), которое состоит из 6 разделов и 13 статей. Разработка положений (стандартов) по бухгалтерскому учету (ПБУ) базируется на общепринятых методологических принципах, предусмотренных международными стандартами. В ПБУ входят:

- введение (общие положения);
- определение;
- содержание;
- необходимые пояснения (предписания), регулирующие процедуру практического применения отдельных требований, составляющих основу данного положения (стандарта);
- дата вступления в действие.

Каждое ПБУ посвящено одному объекту бухгалтерского учета. В соответствии с Программой реформирования системы бухгалтерского учета разработаны следующие ПБУ:

- Учетная политика организации (ПБУ 1/98);
- Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство (ПБУ 2/94);
- Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте (ПБУ 3/2000);
- Бухгалтерская отчетность организации (ПБУ 4/99);
- Учет материально-производственных запасов (ПБУ 5/01);
- Учет основных средств (ПБУ 6/01);
- События после отчетной даты (ПБУ 7/98);
- Условные факты хозяйственной деятельности (ПБУ 8/01);
- Доходы организации (ПБУ 9/99);
- Расходы организации (ПБУ 10/99);
- Информация об аффилированных лицах (ПБУ 11/2000);
- Информация по сегментам (ПБУ 12/2000);
- Учет государственной помощи (ПБУ 13/2000);
- Учет нематериальных активов (ПБУ 14/2000);
- Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию (ПБУ 15/01);
- Информация по прекращаемой деятельности (ПБУ 16/02);
- Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические расходы (ПБУ 17/02);
- Учет расчетов по налогу на прибыль (ПБУ 18/02);
- Учет финансовых вложений (ПБУ 19/02);
- Информация об участии в совместной деятельности (ПБУ 20/03).

1.8. Учетная документация

Все хозяйственные операции, происходящие на предприятии, подлежат обязательному отражению в бухгалтерском учете. Записи в учетных регистрах ведутся на основании первичных документов, которые фиксируют факт свершения той или иной хозяй-

ственно-финансовой операции. Нормативными актами по порядку применения и оформления первичных учетных документов являются:

1. Закон РФ от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете», в котором определена возможность создания самой организацией форм первичных документов учета, требования к их оформлению и порядок утверждения первичных учетных документов.
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности РФ (утверждено приказом Минфина России от 29.07.98. №34н).
3. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете (утверждено Приказом Минфина РФ от 28.07.83. №105), где определен порядок создания, принятия и отражения в бухгалтерском учете, исправления ошибок и хранения первичных документов учета.
4. Постановление Госкомстата России №57а и Минфина РФ №27а по утверждению унифицированных форм первичной учетной документации, а именно:
 - учет труда и его оплаты;
 - учет основных средств и нематериальных активов;
 - учет материалов;
 - учет кассовых операций;
 - учет результатов инвентаризации;
 - учет торговых операций.

Обязательные реквизиты документов учета:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции, отраженной в документе;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи указанных лиц и их расшифровка.

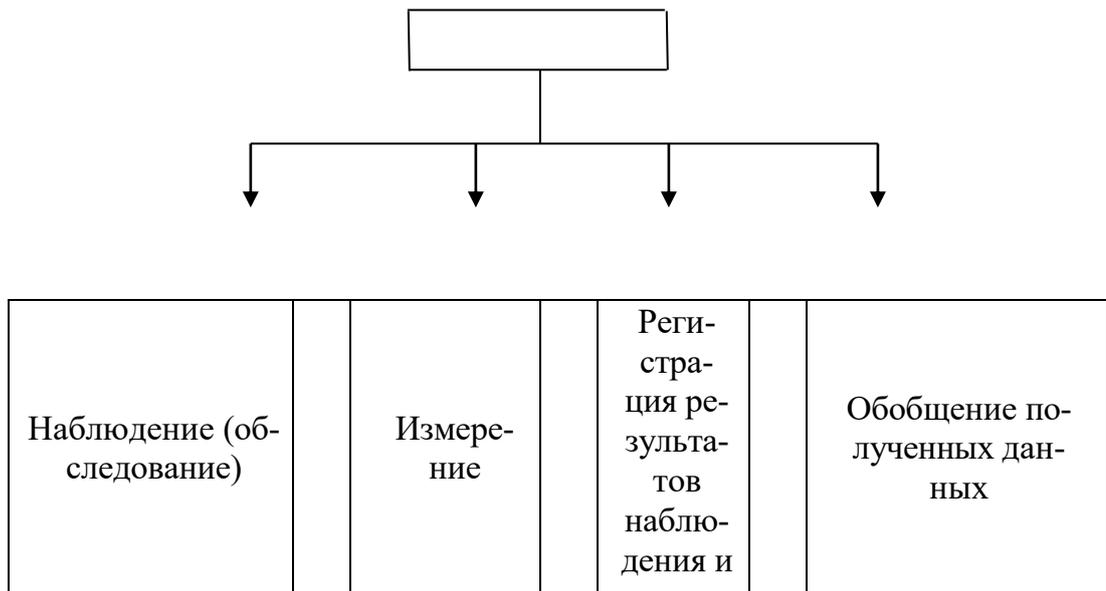
Все предусмотренные формой документа реквизиты должны быть заполнены с учетом требований по их заполнению. Первичный учетный документ необходимо составлять в момент совершения операции, если это невозможно – то сразу по окончании операции.

2. Виды учета.

2.1. Слагаемые учета

Неотъемлемой частью окружающего нас мира является **информация**. Ее можно разделить на **качественную и количественную**. В свою очередь, **количественная информация** делится на **учетную и неучётную**. Учет существует уже много тысячелетий, что отражает объективную потребность человечества в **учетной информации**. Основным признаком, отличающим учетную информацию от неучетной, является закрепление первой на каком-либо материальном носителе.

Слагаемые учета



2.2. Учетные измерители

Ведение хозяйственного учета предполагает количественное отражение операций. Для этих целей применяется система учетных измерителей. Они подразделяются на натуральные, трудовые и денежные.

Натуральные измерители применяются для количественной характеристики хозяйственных процессов и учета товарно-материальных ценностей. Отражают учитываемые объекты в натуральном выражении, например, по весу, количеству, длине. Применяются в количественно-суммовом учете, где имеет место движение товарно-материальных ценностей.

Трудовые измерители применяются для учета затрат труда. Показывают количество затраченного времени в днях, часах и др. Трудовые измерители часто применяют в сочетании с натуральными для определения производительности труда работников и для расчета заработной платы.

Денежный измеритель — это универсальный и обобщающий измеритель, позволяющий учитывать объекты в единой стоимостной оценке. Натуральные и трудовые измерители легко переводятся в стоимостную форму. В денежном измерителе составляются все основные учетные и отчетные документы, поэтому он считается обобщающим.

2.3. Хозяйственный учет и его виды



На основе хозяйственного учета строится модель функционирования объекта управления, предполагающая взаимосвязь трех видов учета, — оперативного, статистического и бухгалтерского. Они дополняют друг друга и часто используют одну и ту же информацию.

2.4. Бухгалтерский учет

С соответствии с Федеральным законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» бухгалтерский учет — это формирование документированной систематизированной информации об объектах учета, в соответствии с требованиями закона, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности. В отличие от остальных видов учета бухгалтерский учет: имеет свои особенности, отличающие его от остальных видов учета, а именно:

- является документально подтвержденным;
- непрерывен во времени (изо дня в день) и сплошной по охвату (без пропусков) всех изменений, происходящих в финансово-хозяйственной деятельности организации;
- применяет особые, только ему присущие способы обработки данных (счета и двойная запись)

При постановке бухгалтерского учета необходимо организовать ведение:

- финансового учета;
- управленческого учета;
- налогового учета.

Предметом изучения бухгалтерского учета является финансово-хозяйственная деятельность организации.

2.5. Финансовый учет

Финансовый учет представляет собой систему подготовки и сбора учетной информации, обеспечивающую регистрацию и отражение хозяйственных операций. Данный вид учета накапливает информацию о различных объектах учета.

Данные финансового учета используются как внутренними пользователями (менеджеры и сотрудники организации), так и внешними (кредиторы, инвесторы, органы статистики и др.).

Цель финансового учета — составление финансовых (бухгалтерских) отчетов, которые используются внутри организации руководителями различных уровней и внешними пользователями (инвесторами, кредиторами, банками, финансовыми органами и др.).

Финансовый учет обязаны вести все организации. Правила ведения финансового учета, так же как и порядок составления финансовой отчетности, определены законодательством и основаны на общепринятых принципах.

Поскольку бухгалтерское отражение хозяйственных операций на счетах происходит после их совершения, информация финансового учета может быть проверена и является объективной.

2.6. Управленческий учет

Управленческий учет предназначен для сбора внутренней учетной информации, используемой внутри организации для принятия управленческих решений. Его главное назначение - обеспечить в полном объеме необходимой информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных результатов.

Управленческий учет обобщает плановую, нормативную, прогнозную и аналитическую информацию и более полно отражает учетные процедуры наблюдения, измерения и регистрации.

В системе управленческого учета информация об издержках производства группируется и учитывается:

- по видам затрат (номенклатура продукции, работ и услуг);
- по месту возникновения затрат, т.е. по структурным подразделениям, в которых концентрируется первоначальное потребление материальных ресурсов (рабочее место, бригада, цех и т.п.);
- по носителям затрат, т.е. по видам продукции, работ и услуг данной организации, предназначенных для продажи на рынке.

Ведение управленческого учета необязательно, требование о его применении исходит от администрации организации, при этом сторонние органы не могут влиять на систему управленческого учета.

2.7. Налоговый учет

Налоговый учет предназначен для сбора учетной информации, которая обеспечивает бухгалтерское оформление учета налогов с целью объективного налогообложения и составления налоговой отчетности. Вместе с тем налоговый учет предполагает проведение самостоятельных расчетов или расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета с целью правильного определения налоговой базы.

Расчетные корректировки производятся внесистемно, т.е. без отражения в бухгалтерском учете поправок, полученных расчетным путем. Это предполагает разработку и утверждение налоговых регистров, которые предназначены для систематизации и накопления информации и могут быть представлены в виде налоговых расчетов, таблиц или налоговых карточек.

Основными функциями налогового учета являются:

- сбор и фиксация первичной информации, необходимой для правильного определения налоговых обязательств плательщика;
- своевременное отражение первичной налоговой информации в бухгалтерских и налоговых регистрах и на счетах бухгалтерского учета;
- правильное определение величины налогового обязательства налогоплательщика;
- формирование достоверной налоговой отчетности;
- контроль за формированием налоговой информации и налоговой отчетности.

Таким образом, будучи составной частью бухгалтерского учета, налоговый учет представляет собой систему сбора, фиксации и обработки информации, необходимой для правильного объективного исчисления налоговых обязательств и составления налоговой отчетности организации.

Отличительные признаки финансового, управленческого и налогового учета

Признаки	Финансовый учет	Управленческий учет	Налоговый учет
Степень регламентации	Обязателен для всех организаций	Определяется администрацией	Обязателен для всех организаций
Точность информации	Точный, основан на свершившихся операциях	Приблизительный, направлен на подготовку решений	Точный, основан на свершившихся операциях
Масштабы информации	Обобщающие отчеты об организации или ее подразделениях	Данные о деятельности подразделений, видах продукции, услуг и др.	Обобщающие отчеты об организации в целом
Цель учета	Составление финансового отчета	Сбор и обработка информации для планирования и принятия управленческих решений	Составление налоговых расчетов, деклараций
Пользователи информации	Акционеры, кредиторы, органы статистики и др.	Управленческий персонал, менеджеры	Инспекция МНС России
Принципы учета	Общепринятые стандарты	По разовым запросам пользователей	Правила, разработанные организацией
Время соотношения	Результат за определенный период времени	Данные прошлых периодов и плановая информация	Результат за определенный период времени
Форма информации	Сводные документы в денежном	Данные для анализа, планирования	Сводные документы в денежном выражении
Частота подачи информации	Регулярно в виде отчетов	Произвольно по запросу	Регулярно в виде специальных расчетов и деклараций
Сроки представления	В установленное время	В любое время (ежедневно, подекадно и др.)	В установленное время
Степень ответственности	В соответствии с нормативными актами	Ответственность несет менеджер-составитель	В соответствии с нормативными актами

2.8. Оперативный учет

Оперативный учет осуществляется непосредственно на рабочих местах в момент совершения определенных хозяйственных операций.

Основная особенность оперативного учета — быстрота обеспечения данными для повседневного руководства финансово-хозяйственной деятельностью организации. Эта информация используется для текущего повседневного управления работой организации и может передаваться по телефону, телеграфу, устно.

К оперативному учету можно отнести учет рабочего времени, учет ежедневной выработки, выручки и др. В нем используются все виды учетных измерителей, но наиболее часто — натуральные и трудовые.

К функциям оперативного учета относятся:

- наблюдение за процессами и фактами хозяйственной жизни организации;
- накопление и представление данных для оперативного анализа, контроля и управления.

2.9. Статистический учет

Статистический учет изучает и обобщает явления, которые носят массовый характер в производственной деятельности организаций, общественной жизни и природе.

Эти сведения необходимы для анализа результатов различных процессов и прогнозирования дальнейшего их развития. Количественная характеристика этих процессов рассматривается в неразрывной связи с качественной для раскрытия закономерностей развития явлений (объем производства, себестоимость, использование рабочего времени и др.).

Статистический учет возник одновременно с появлением государства. Так, в 1085 г. по распоряжению английского короля Вильгельма I Завоевателя была проведена перепись имущества всей Англии. Перепись длилась целый год, ее результаты были отражены в «Книге Страшного суда».

Статистика абстрагирована от конкретных фактов. Ее информация строится на обобщающих показателях, характеризующих совокупность объектов.

Статистический учет использует агрегированные (обобщенные) данные оперативного и бухгалтерского учета, а также сведения, полученные при комплексных и выборочных наблюдениях.

Статистический учет регистрирует, группирует и обобщает массовые, качественно однородные явления и процессы, происходящие в природе, общественной жизни, на производстве, и рассматривает их не изолировано друг от друга, а в совокупности, исследуя и группируя их по качественно однородным признакам.

2.10. Функции управления и их информационное обеспечение

Оценка функционирования системы — это изучение всей системы принятия решений с целью ее улучшения. На этом этапе важно понять, была ли достигнута поставленная цель (обратная связь), и если нет, то выяснить, что послужило причинами: недостатки планирования и контроля или неправильный выбор цели. Оценочная информация может содержаться в годовом и других финансовых отчетах, сформированных на основе учетных данных. Помимо информации обратной связи о состоянии управляемого объекта в анализе широко применяется плановая информация.

Исходя из результатов анализа функционирования управляемого объекта (для хозяйственной единицы таким объектом является ее производственно-хозяйственная и финансовая деятельности) могут быть приняты решения об управленческих воздействиях оперативного регулирования или мероприятиях по пересмотру планов.

Планирование — формирование порядка действий, которые должны быть предприняты в будущем. Оно включает в себя постановку цели, изыскание путей ее достижения и выбор наилучших вариантов.

Контроль — отслеживание фактического выполнения планов или определение того, насколько действия соответствуют плану, т.е. сопоставление данных фактического поведения управляемого объекта с плановым на предмет выявления отклонений.

Устранение выявленных отклонений от запланированного состояния управляемого объекта (компенсация нежелательных отклонений) осуществляется при помощи **оперативного регулирования**.

Контроль и оперативное регулирование основываются на информации **обратной связи**, полученной в ходе повседневного оперативного учета и вытекающего из него бухгалтерского управленческого учета. Результатом данной функции управления, т.е. проявлением реакции **прямой связи**, считается информация о действиях, рекомендуемых органом управления управляемому объекту по устранению нежелательных отклонений.

2.11. Схема управления производственно-хозяйственной деятельностью организации



2.11. Схема управления производственно-хозяйственной деятельностью организации



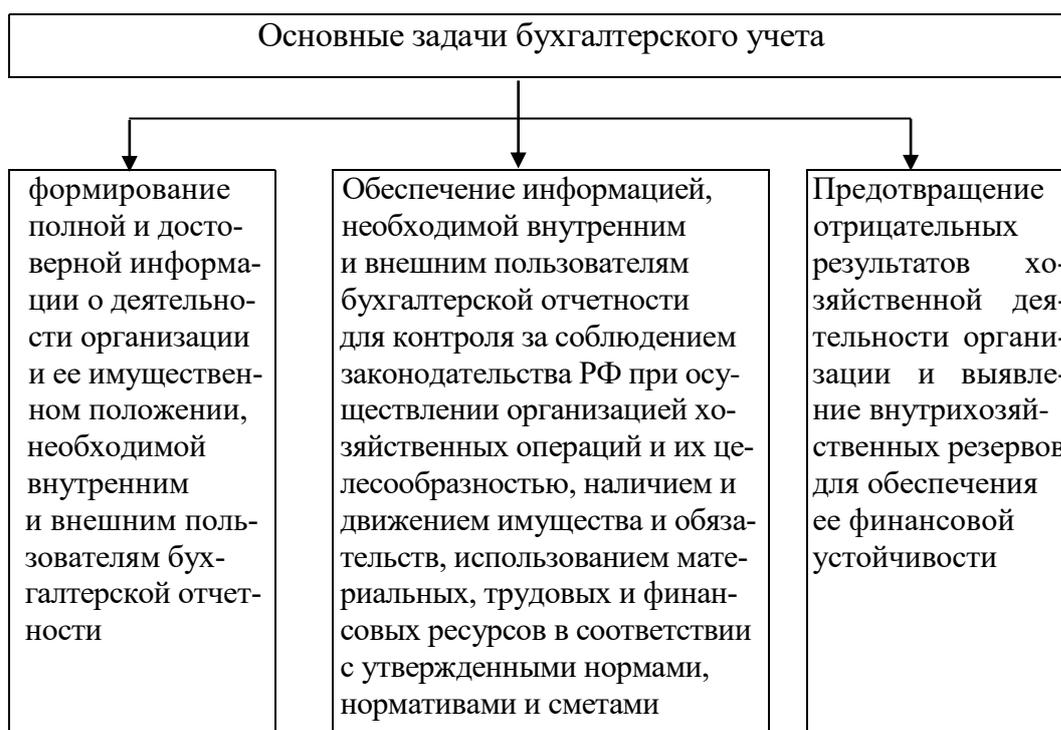
3. Бухгалтерский учет

3.1. Бухгалтерский учет в системе управления

Учетная информация — основа для принятия решений как внутри, так и вне организации. Она обеспечивает реализацию следующих взаимосвязей:

- бухгалтерский учет и планирование;
- бухгалтерский учет и контроль;
- бухгалтерский учет и экономический анализ;
- бухгалтерский учет, ревизия и аудит;
- бухгалтерский учет, финансы, кредит и право.

3.2. Задачи бухгалтерского учета



3.3. Требования, предъявляемые бухгалтерскому учету

В Федеральном законе №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» сформулированы основные требования, предъявляемые к ведению бухгалтерского учета:

- бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций должен вестись в валюте Российской Федерации — в рублях (**принцип денежного измерения**);
- организация должна вести бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета (**принцип двойственности**);
- данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета (**принцип непротиворечивости**);

- все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков и изъятий (**принцип полноты**);
- все операции должны быть отражены в бухгалтерском учете по мере их возникновения, а не в момент оплаты, и относиться к тому отчетному периоду, когда была совершена операция (**принцип начислений**);
- в бухгалтерском учете организаций текущие затраты на производство продукции и капитальные вложения должны учитываться отдельно (**принцип разделения**);
- содержание внутренней учетной информации — коммерческая тайна организации, за ее разглашение и нанесение тем самым ущерба законодательством установлена ответственность (**принцип конфиденциальности**).

3.4. Допущения бухгалтерского учета

Имущественная обособленность означает, что имущество и обязательства организации существуют отдельно от имущества и обязательств собственников.

На балансе организации отражается имущество, принадлежащее ей на праве собственности, все прочие ценности учитываются за балансом. Этим обеспечивается основа для определения реального имущественного и финансового положения организации.

Непрерывность деятельности организации означает, что, пользователи финансовой отчетности, принимая какое-либо решение, исходят из того, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствует намерение или необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности.

Последовательность применения учетной политики означает, что избранные организацией способы ведения бухгалтерского учета применяются последовательно от одного отчетного периода к другому. Изменения в учетной политике организации должны быть целесообразны и обоснованы.

Временная определенность фактов хозяйственной деятельности организации означает, что факты относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами, т.е.:

- факты хозяйственной деятельности подлежат отражению в бухгалтерском учете за отчетный период, в котором они имели место, или по мере их совершения;
- все доходы и расходы, полученные или произведенные в отчетном периоде, считаются доходами и расходами отчетного периода, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств (метод начислений).

3.5. Функции бухгалтерского учета

В системе управления хозяйственной деятельностью организации бухгалтерский учет выполняет следующие функции.



Контрольная функция предполагает осуществление контроля за сохранностью, наличием и движением имущества организации, правильностью и своевременностью расчетов с государством и другими субъектами хозяйственных взаимоотношений. **Контроль** — проверка с целью обеспечения правильности и законности определенных действий. Различают три вида контроля:

- 1) предварительный;
- 2) текущий;
- 3) последующий (заключительный).

Информационная функция — одна из основных функций бухгалтерского учета. Бухгалтерская информация широко используется во всех видах хозяйственного учета (оперативном, статистическом, бухгалтерском) с целью планирования и прогнозирования, а также для определения стратегии и тактики деятельности организации.

Обеспечение сохранности имущества — значимая в условиях рыночных отношений и наличия различных форм собственности функция. Осуществляется в зависимости от действующей системы учета и некоторых предпосылок (например, использования современных средств для сбора, обработки и передачи информации, применения передовых методов выявления недостатков, а также растрат и хищений).

Функция обратной связи. Бухгалтерский учет выполняет функцию обратной связи, необходимую при управлении: формирование и передача информации о фактических параметрах развития объекта управления.

Основными компонентами информационной системы обратной связи являются:

- ввод — неупорядоченные данные;
- процесс — обработка данных;
- вывод — упорядоченная информация.

С точки зрения системы управления бухгалтерский учет представляет собой часть информационной системы обратной связи, ее основу. Он призван обеспечивать все уровни управления организации информацией о фактическом состоянии управляемого объекта, а также обо всех существенных отклонениях от заданных параметров.

С помощью функции обратной связи, на основании фактических данных бухгалтерского учета осуществляется контроль за выполнением запланированных показателей, выявляются резервы роста эффективности производства.

Аналитическая функция. В современных условиях аналитическая функция важна, поскольку достоверная и юридически обоснованная бухгалтерская информация используется для анализа финансовой и производственно-хозяйственной деятельности организации и ее подразделений. Реализация этой функции позволяет проводить анализ использования всех видов ресурсов, затрат на производство и реализацию продукции, правильности применяемых цен и др.

3.6. Цель бухгалтерского учета

Цель бухгалтерского учета — формирование информации для внешних и внутренних пользователей.

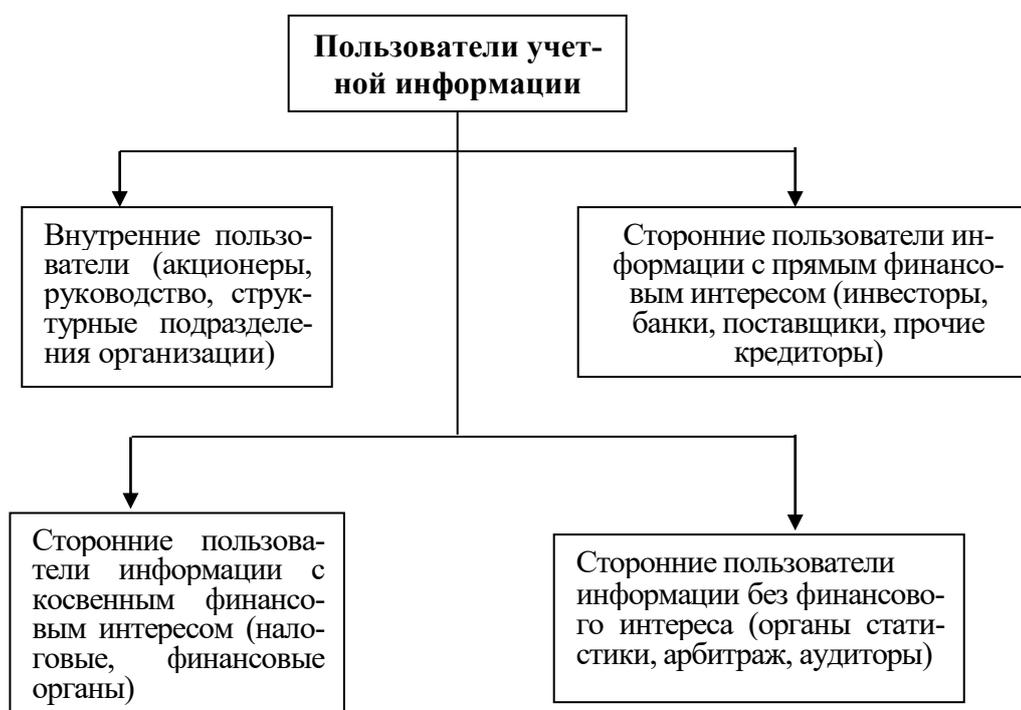
Цель бухгалтерского учета применительно к внутренним пользователям — представление информации людям, принимающим решение.

Цель бухгалтерского учета применительно к внешним пользователям —

формирование информации о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и об изменениях в финансовом положении организации для широкого круга заинтересованных пользователей.

Заинтересованными пользователями информации считаются юридические и физические лица, имеющие какие-либо потребности в информации об организации и обладающие достаточными познаниями и навыками для понимания, оценки и использования этой информации.

3.7. Пользователи учетной информации



3.8. Содержание информации, формируемой в бухгалтерском учете

Для удовлетворения общих потребностей заинтересованных пользователей в бухгалтерском учете формируется информация о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Финансовое положение организации определяется ее активами, структурой капитала и обязательствами, а также способностью адаптироваться к изменениям в среде функционирования.

Информация об изменениях в финансовом положении организации дает возможность оценить ее инвестиционную, финансовую и операционную деятельность в отчетном периоде (**бухгалтерский баланс**).

Информация о **финансовых результатах** деятельности организации содержится в **отчете о прибылях и убытках**.

Информация об *изменениях в финансовом положении* организации содержится в **отчете о движении денежных средств**.

Содержание, порядок формирования и способы предоставления информации для внутренних пользователей определяет руководство организации.

3.9. Интересы пользователей

Группа пользователей	Интересы пользователей
1. Инвесторы	Окупаемость вложенных средств, рост совокупной стоимости организации
2. Работники фирм	Охрана труда, ставки оплаты труда
3. Заимодавцы (кредиторы)	Уверенность в погашении задолженности по сумме займа и процентов по займу, защита на случай неплатежа
4. Поставщики и организации, продающие товары в кредит	Кредитоспособность организации, своевременное погашение кредиторской задолженности
5. Клиенты и покупатели	Надежность поставок, т.е. уверенность в том, что организация будет продолжать свою деятельность
6. Правительственные органы	Налоговые платежи и хозяйственная статистика
7. Общество	Самые разные интересы всевозможных общественных слоев (обществ, организаций, клубов и т.п.)

3.10. Требования к информации, формируемой в бухгалтерском учете



Уместность информации определяется ее содержанием и существенностью.

Существенной признается информация, отсутствие или неточность которой может повлиять на решения заинтересованных пользователей.

Информация **надежна**, если она не содержит существенных ошибок и объективно отражает факты хозяйственной деятельности, к которым она фактически или предположительно относится.

Информация должна быть **нейтральной**, т.е. свободной от односторонности. Информация не является нейтральной, если она влияет на решения и оценки заинтересованных пользователей.

Информация, формируемая в бухгалтерском учете, должна быть **полной** (с учетом ее существенности и сопоставимости).

Информация должна быть **сопоставима** с данными предшествующих периодов и с данными других организаций.

При достижении баланса между уместностью и надежностью информации решающим аргументом является удовлетворение потребности заинтересованных пользователей, связанной с принятием решений.

Польза, извлекаемая из формируемой в бухгалтерском учете информации, должна быть сопоставима с затратами на ее подготовку.

3.11. Информация, формируемая в бухгалтерском учете для внешних пользователей

Элементами формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовом положении организации, отраженной в бухгалтерском балансе, являются:

- активы (имущество);
- обязательства (кредиторская задолженность);
- капитал.

Активы — контролируемые организацией хозяйственные средства, которые должны принести ей экономические выгоды в будущем.

Будущие экономические выгоды — потенциальная возможность активов прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств в организацию, если актив будет:

- использован обособленно или в сочетании с другим объектом в процессе производства продукции, работ, услуг, предназначенных для продажи;
- обменян на другой объект имущества;
- использован для погашения кредиторской задолженности;
- распределен между собственниками организации.

Обязательство — существующее на отчетную дату обязательство организации, которое является следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности и расчеты по которому должны привести к оттоку ресурсов организации, способных принести ей экономические выгоды.

Капитал — вложения собственника и прибыль, накопленная за время деятельности организации. При определении финансового положения организации величина капитала определяется как разница между ее активами и обязательствами.

4. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

4.1. Взаимосвязь предмета и метода бухгалтерского учета

Отображаемая в системе учетной информации хозяйственно-финансовая деятельность представлена разными объектами, составляющими предмет учета. Несмотря на многообразие и разноплановость объектов учета, их можно объединить в две группы:

- 1) - объекты, *обеспечивающие* хозяйственно-финансовую деятельность организации, в число которых входят имущество и обязательства организации;
- 2) - объекты, *составляющие* хозяйственно-финансовую деятельность предприятия, к которым относятся хозяйственные процессы (производство, снабжение, реализация) и их результаты. В свою очередь каждый хозяйственный процесс состоит из целого ряда хозяйственных операций.

Предметом бухгалтерского учета является хозяйственная деятельность предприятия, которая включает:

- объекты, составляющие ее;
- объекты, ее обеспечивающие.

Объекты, обеспечивающие хозяйственно-финансовую деятельность принято группировать по двум основным признакам:

- 1- состав и функциональная роль (размещение);
- 2 - источники формирования и целевое назначение.

По составу и функциональной роли имущество организации подразделяется на две группы:

- внеоборотные активы (основной капитал, малоликвидные средства);
- оборотные активы (оборотный капитал).

Каждая из групп имеет в своем составе подгруппы. Отнесение имущества к одной из групп определяется в соответствии с длительностью функционированием имущества в организации, а также критерием объединения имущества в соответствии с национальными стандартами учета.

Метод бухгалтерского учета – совокупность способов и приемов, позволяющих получить всестороннюю характеристику хозяйственно-финансовой деятельности. Метод бухгалтерского учета включает 4 способа учета хозяйственно-финансовой деятельности, состоящих из отдельных приемов, которые называются *элементами* метода бухгалтерского учета.



Элементы метода бухгалтерского учета.

4.2. Объекты бухгалтерского учета

Согласно Федеральному закону № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.



4.3. Классификация имущества предприятия по составу и размещению



4.4. Внеоборотные активы

Вложения во внеоборотные активы — главный источник появления у организаций нового имущества, учитываемого в составе основных средств.

Они представляют собой совокупность затрат на осуществление долгосрочных инвестиций, связанных с новым строительством (включая реконструкцию и перевооружение предприятия), приобретением новых объектов основных средств, прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геологоразведочные и буровые работы и др.).

Основные средства — средства труда, с помощью которых человек в процессе производства оказывает воздействие на предмет труда с целью получения в конечном итоге определенной продукции (работ, услуг). Особенностью основных средств является их функционирование в неизменной натуральной форме в течение длительного времени (более 12 месяцев) в производственной деятельности либо для управленческих нужд и постепенное перенесение их стоимости на производимую продукцию в виде амортизационных отчислений.

К основным средствам относятся здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

Нематериальные активы — объекты долгосрочного пользования (сроком более 12 месяцев), не имеющие материально-вещественной структуры, но обладающие

стоимостной оценкой и приносящие доход. При этом должны соблюдаться следующие условия:

- возможность идентификации;
- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование актива и исключительного права организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т. п.).

К нематериальным активам согласно ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов» относятся (при соблюдении вышеперечисленных условий) следующие объекты интеллектуальной собственности:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров; исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных.

4.5. Оборотные активы

1. Материальные оборотные средства:

- **сырье, материалы, топливо и другие ценности**, используемые в одном производственном цикле или для управленческих нужд, стоимость которых относится на расходы организации;
- **незавершенное производство** — продукция, не прошедшая всех стадий технологического процесса, а также неукomплектованные изделия, не прошедшие испытания и техническую приемку;
- **готовая продукция** — конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией) и предназначенные для продажи;
- **товары** — часть материально-производственных запасов, приобретенных у других юридических или физических лиц и предназначенных для продажи;
- **расходы будущих периодов** — затраты, произведенные в текущем отчетном периоде, но относящиеся к следующим периодам.

2. Средства в расчетах включают в себя различные виды **дебиторской задолженности** юридических и физических лиц перед организацией:

- покупателей и заказчиков за отгруженную им продукцию, оказанные услуги;
- поставщиков и подрядчиков по выданным им авансам;
- подотчетных лиц по выданным им под отчет денежным суммам;
- учредителей по вкладам в уставный капитал организации;
- прочих дебиторов.

3. Краткосрочные финансовые вложения включают в себя предоставленные другим организациям займы на срок до 12 месяцев, акции, облигации, векселя и другие ценные бумаги сроком погашения до 12 месяцев.

4. Денежные средства — сумма наличных денег и денежных документов в кассе организации, а также средств на расчетных, валютных и других счетах в банках.

4.6. Классификация имущества организации по источникам его формирования



4.7. Уставный капитал

Уставный капитал — собственный источник средств организации. Представляет собой зарегистрированную в учредительных документах (уставе организации) величину собственного капитала, внесенного учредителями в виде денежных средств или другого имущества при ее создании:

- в обществах с ограниченной ответственностью — в сумме долей учредителей, определенных учредительными документами;
- в хозяйственных товариществах — в сумме долей учредителей в уставном капитале;
- в акционерных обществах в совокупной номинальной стоимости акций всех видов;

- в производственных кооперативах — в сумме паевых взносов в виде денежных средств и другого имущества, объединенного членами кооператива для совместного ведения предпринимательской деятельности;

- на государственных и муниципальных унитарных предприятиях, основанных на правах хозяйственного ведения или оперативного управления, — в сумме стоимости имущества, закрепленного собственником этого имущества за организацией.

Минимальный размер уставного капитала регламентируется законодательством Российской Федерации.

4.8. Резервный и добавочный капитал

Резервный капитал создается посредством отчислений от чистой прибыли в соответствии с действующим законодательством и уставом организации.

Размер резервного капитала определяется уставом организации. Например, в открытых акционерных обществах минимальный размер резервного капитала составляет 5% уставного капитала и формируется путем ежегодных отчислений в размере не менее 5% чистой прибыли.

Резервный капитал используется:

- для покрытия непредвиденных убытков и потерь организации при отсутствии иных источников покрытия;

- выплаты доходов учредителям по привилегированным акциям при недостаточности или отсутствии годовой прибыли для этих целей;

- погашения облигаций, выпущенных организацией, и выкупа собственных акций.

Добавочный капитал формируется за счет:

- прироста стоимости основных средств организации по результатам проведения их переоценки;

- эмиссионного дохода в акционерном обществе;

- курсовой разницы, связанной с формированием уставного капитала, величина которого выражена в иностранной валюте.

Добавочный капитал:

- направляется на погашение сумм снижения стоимости основных средств по переоценке;

- на увеличение уставного капитала;

- распределяется между учредителями.

3.9. Содержание информации, формируемой в бухгалтерском учете

Для удовлетворения общих потребностей заинтересованных пользователей в бухгалтерском учете формируется информация о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Финансовое положение организации определяется ее активами, структурой капитала и обязательств, а также способностью адаптироваться к изменениям в среде функционирования.

Информация об изменениях в финансовом положении организации дает возможность оценить ее инвестиционную, финансовую и операционную деятельность в отчетном периоде (**бухгалтерский баланс**).

Информация о **финансовых результатах** деятельности организации содержится в **отчете о прибылях и убытках**.

Информация об **изменениях в финансовом положении** организации содержится в **отчете о движении денежных средств**.

Содержание, порядок формирования и способы предоставления информации для внутренних пользователей определяет руководство организации.

3.9. Содержание информации, формируемой в бухгалтерском учете

Для удовлетворения общих потребностей заинтересованных пользователей в бухгалтерском учете формируется информация о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Финансовое положение организации определяется ее активами, структурой капитала и обязательств, а также способностью адаптироваться к изменениям в среде функционирования.

Информация об изменениях в финансовом положении организации дает возможность оценить ее инвестиционную, финансовую и операционную деятельность в отчетном периоде (**бухгалтерский баланс**).

Информация о **финансовых результатах** деятельности организации содержится в **отчете о прибылях и убытках**.

Информация об **изменениях в финансовом положении** организации содержится в **отчете о движении денежных средств**.

Содержание, порядок формирования и способы предоставления информации для внутренних пользователей определяет руководство организации.

3.9. Содержание информации, формируемой в бухгалтерском учете

Для удовлетворения общих потребностей заинтересованных пользователей в бухгалтерском учете формируется информация о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Финансовое положение организации определяется ее активами, структурой капитала и обязательств, а также способностью адаптироваться к изменениям в среде функционирования.

Информация об изменениях в финансовом положении организации дает возможность оценить ее инвестиционную, финансовую и операционную деятельность в отчетном периоде (**бухгалтерский баланс**).

Информация о **финансовых результатах** деятельности организации содержится в **отчете о прибылях и убытках**.

Информация об **изменениях в финансовом положении** организации содержится в **отчете о движении денежных средств**.

Содержание, порядок формирования и способы предоставления информации для внутренних пользователей определяет руководство организации.

4.9. Прибыль организации

Бухгалтерская прибыль (убыток) представляет собой конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса.

Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) — конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом:

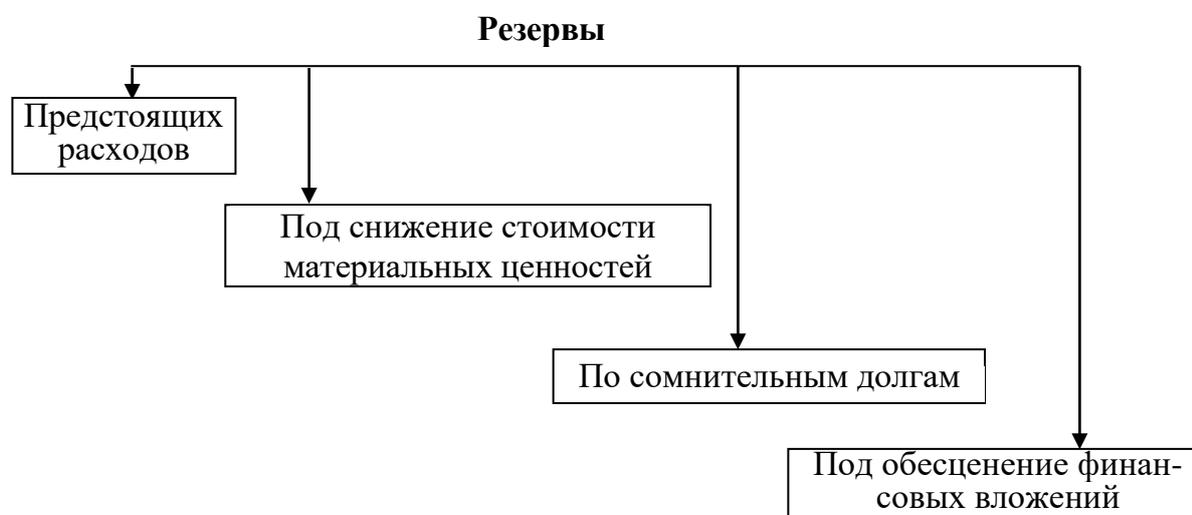
- налогов, причитающихся к уплате за счет прибыли;
- санкций за несоблюдение правил налогообложения;
- иных аналогичных обязательных платежей.

На основании решения общего собрания учредителей или акционеров нераспределенная прибыль может быть направлена:

- на выплату дивидендов учредителям;
- создание и пополнение резервного капитала;
- увеличение уставного капитала;
- покрытие убытков прошлых лет;
- другие цели

4.10. Резервы и целевое финансирование

Резервы создаются в ходе деятельности организации и используются по целевому назначению.



К резервам предстоящих расходов относятся резервы:

- на предстоящую оплату отпусков работникам;
- ремонт основных средств;
- выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;

- покрытие производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
- покрытие предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Целевое финансирование — средства, предназначенные для осуществления мероприятий целевого назначения. К ним относятся:

- средства, поступившие от других организаций и лиц;
- бюджетные средства, поступившие в качестве источников финансирования капитальных вложений или оплаты текущих расходов.

Эти средства носят целевой характер, и организации вправе использовать их только по назначению.

4.11. Заемные источники средств

К **заемным источникам** средств относятся:

- кредиты банков;
- займы;
- кредиторская задолженность;
- обязательства по распределению.

Кредиты банков. Временную нехватку средств организация покрывает за счет банковских кредитов, которые банк предоставляет:

- в денежной форме;
- на определенный срок;
- под определенный процент;
- на условиях возвратности и обеспеченности.

Займы могут предоставляться юридическими и физическими лицами:

- в виде денег или вещей, определенных родовыми признаками;
- на определенный срок;
- под определенный процент либо без уплаты процентов за пользование займом;
- на условиях возвратности;
- под залог или без залога имущества.

Кредиты и займы могут быть **долгосрочными** (выданными на срок более 12 месяцев) и **краткосрочными** (выданными на срок до 12 месяцев).

Кредиторская задолженность (временно привлеченные средства) — долги предприятия другим юридическим и физическим лицам:

- поставщикам и подрядчикам за полученные, но неоплаченные материальные ценности и услуги;
- покупателям по полученным от них авансам.

Обязательства по распределению — кредиторская задолженность, возникающая по операциям внутри организации:

- по начисленной, но еще не выплаченной заработной плате;
- начисленным, но не перечисленным в бюджет налогам (НДФЛ, НДС и др.);
- начисленным, но не выплаченным учредителям доходам от участия в капитале;
- прочим операциям.

4.12. Метод бухгалтерского учета

Метод бухгалтерского учета — совокупность способов и приемов отражения объекта бухгалтерского учета, позволяющих осуществлять контрольные функции, функции анализа и управления хозяйственной деятельностью организации.

Элементы метода бухгалтерского учета:

- первичное наблюдение (документация и инвентаризация);
- стоимостное измерение (оценка и калькуляция);
- текущая группировка (счета и двойная запись);
- периодическое обобщение хозяйственных процессов (балансовое обобщение и отчетность).

- **Первичное наблюдение** — основа функционирования хозяйственного учета.

Все хозяйственные операции организации должны быть оформлены первичными учетными документами, на основании которых производятся записи в бухгалтерском учете.

Первичный учетный документ представляет собой письменное свидетельство, которое подтверждает факт совершения хозяйственных операций, право на их совершение или устанавливает материальную ответственность работников за доверенные им ценности.

Первичные учетные документы оформляются в ходе совершения хозяйственной операции либо сразу по ее завершении по формам, предусмотренным в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Если в альбомах отсутствует необходимая форма, организация может разработать ее самостоятельно при условии включения в нее обязательных реквизитов.

Организация может осуществлять хозяйственные операции, которые по объективным причинам не могут быть оформлены первичными документами (утрата имущества в результате естественной убыли, чрезвычайных событий, краж и т.д.). Поэтому помимо документирования хозяйственных операций в организации должны проводиться инвентаризации.

Инвентаризация представляет собой сверку фактического наличия ценностей с данными бухгалтерского учета. Она обеспечивает контроль за сохранностью материальных ценностей и денежных средств, полнотой и достоверностью данных бухгалтерского учета и отчетности.

- **Стоимостное измерение** — это оценка и калькуляция.

Оценка имущества и обязательств организации необходима для их отражения в бухгалтерском учете. Оценка объектов бухгалтерского учета зависит от видов объектов и целей учета: для отражения в бухгалтерском учете, бухгалтерской отчетности, налоговых декларациях, статистической отчетности и прочих целей.

Оценка имущества и обязательств организации представляет собой способ денежного измерения объектов бухгалтерского учета. В соответствии с действующими нормативными документами для организаций всех форм собственности установлен единый порядок оценки имущества и обязательств.

Калькулирование себестоимости касается всех стадий кругооборота хозяйственных средств — от заготовления сырья и материалов до продажи продукции.

Под калькулированием понимают процесс исчисления себестоимости приобретенных материальных ценностей, изготовленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Наиболее часто термин «калькулирование» используется применительно к исчислению себестоимости выпущенной готовой продукции или оказанных услуг.

Себестоимость продукции представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Для определения себестоимости единицы продукции все произведенные затраты по данному виду продукции делят на количество единиц выпущенной продукции.

- **Текущая группировка**

Счета бухгалтерского учета предназначены для группировки и текущего учета экономически однородных объектов бухгалтерского учета. На счетах отражается наличие и изменение в денежной оценке отдельных объектов бухгалтерского учета. Счет имеет две стороны: левую — дебет, правую — кредит. Записи на счетах бухгалтерского учета производятся на основании первичных учетных документов. Все счета, применяемые в бухгалтерском учете российских организаций, представлены в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденном Минфином России.

Хозяйственные операции отражаются на счетах методом **двойной записи**. При этом каждая операция записывается на счетах дважды: по дебету одного счета и кредиту другого счета равновеликими суммами. При помощи двойной записи осуществляется контроль за правильностью отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете. Двойная запись позволяет понять внутреннюю связь явлений, экономический смысл, содержание каждой операции.

Двойное отражение хозяйственных операций на счетах *является* необходимостью, обусловленной переходом средств и их источников из одного состояния в другое, а также сменой форм стоимости в процессе кругооборота средств.

Взаимодействие счетов бухгалтерского учета в рамках хозяйственной операции называется **корреспонденцией счетов**, а счета — корреспондирующими.

- **Периодическое обобщение хозяйственных процессов**

Бухгалтерский баланс представляет собой способ экономической группировки и обобщения информации об имуществе организации по составу и размещению, а также по источникам его формирования в денежной оценке на определенную дату.

Бухгалтерский баланс является основной формой бухгалтерской отчетности, которая характеризует размер имущества и финансовое состояние организации.

В балансе информация группируется по разделам, которые, в свою очередь, подразделяются на статьи. Дебетовые остатки счетов отражают в левой части (**активе**) баланса, кредитовые — в правой части (**пассиве**) баланса. Итог актива и пассива баланса называется валютой баланса.

Сумма всех статей актива баланса (информация о хозяйственных средствах) равна сумме всех статей пассива баланса (информация об источниках хозяйственных средств).

Данные баланса используются для контроля за наличием и структурой хозяйственных средств и их источников, *анализа* финансового состояния организации, ее платежеспособности, размещения средств и др.

Бухгалтерская отчетность представляет собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности.

Бухгалтерская отчетность составляется на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам. Она должна освещать деятельность организации и включает ряд форм, отражающих информацию о доходах и расходах, движении фондов, денежных средств и других видов имущества и обязательств.

Входящие в состав бухгалтерской отчетности показатели должны удовлетворять требованиям обеспечения информацией для осуществления управления, анализа и контроля за хозяйственной деятельностью организации и создания базы для последующего планирования ее деятельности.

5. ПЕРВИЧНОЕ НАБЛЮДЕНИЕ

5.1. Документация

Первичные бухгалтерские документы — письменное свидетельство совершенной хозяйственной операции — могут быть приняты к учету только в том случае, если они составлены по формам, содержащимся в *альбомах унифицированных форм первичной учетной документации*.

5.1.1. Классификация бухгалтерских документов.



5.1.2. Обработка бухгалтерских документов

Проверка первичных документов проводится:

- по форме (полнота и правильность заполнения);
- арифметически (правильность расчетов);
- по существу (законность, целесообразность).

Все документы до записи их по счетам предварительно должны быть обработаны.

Выделяют следующие *этапы* обработки бухгалтерских документов:

- таксировка (выражается в переводе натуральных измерителей в денежные);
- гашение;
- группировка документов по однородным признакам (по кассе, расчетному счету);
- перенос содержания документов в учетные регистры;
- подшивка по группам документов и сдача в архив.

Первичные документы, прошедшие обработку (т.е. отраженные в учетных регистрах), должны иметь пометку, исключающую возможность их повторного использования.

Гашением называется отметка на документах об их использовании. Гашение осуществляется путем перечеркивания документа или проставления штампа «получено», «оплачено» или «погашено». *Оперативному гашению* подвергаются все денежные документы в целях предупреждения их повторного использования.

Учетному гашению подвергаются все документы после записи их по счетам во избежание ошибочной повторной записи и для предупреждения каких-либо злоупотреблений. Это гашение производится путем проставления на документах разметочного штампа.

Сотрудники организации, работающие с учетной документацией, создают и представляют документы, связанные с их деятельностью, в соответствии с графиком.

Ответственность за соблюдение графика документооборота, а также за своевременное и доброкачественное создание документов и их передачу несут лица, составившие документ.

Контроль за процессом документооборота в организации осуществляет главный бухгалтер.

5.1.3. Характеристика первичных документов по классификационным признакам

Наименование первичного бухгалтерского документа	Классификационные признаки первичного бухгалтерского документа						
	по назначению	по порядку отражения операций	по способу охвата операций	По оформлению однородных операций	по количеству учетных записей	по способу заполнения	по месту составления
Приходный кассовый ордер	Комбинированный	Первичный	Разовый	Унифицированный	Однострочный	Ручного заполнения	Внутренний
Кассовый отчет	Оправдательный	Сводный	Накопительный	Унифицированный	Многострочный	Ручного заполнения	Внутренний
Требование-накладная	Распорядительный	Первичный	Разовый	Унифицированный	Многострочный	Ручного заполнения	Внутренний
Мемориальный банковский ордер	Комбинированный	Первичный	Разовый	Ведомственный	Однострочный	Машинный	Внешний
Другие							

5.1.4. Требования, предъявляемые к первичным учетным документам

Обязательные реквизиты первичных документов:

- наименование;
- дата составления;
- наименование организации;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители (в натуральном и денежном выражении);
- имена должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции;
- личные подписи указанных лиц.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером. Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным — непосредственно после ее окончания. Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов составляются сводные учетные документы. Первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации.

Необходимо соблюдать требования строгого соответствия между наименованием документа и содержанием проводимых по нему операций. При этом содержание хозяйственной операции вытекает из наименования документа.

Например, расходный кассовый ордер предназначен для оформления выдачи денежных средств из кассы, платежное поручение — для оформления платежей через банк.

Отсутствие в первичных документах какого-либо из обязательных реквизитов является нарушением правил ведения бухгалтерского учета, так как ненадлежащим образом оформленные документы не являются подтверждением факта совершения хозяйствен-

ной операции, а следовательно, можно утверждать, что операция фактически не проводилась.

Документы должны быть составлены четко, разборчиво путем ручной записи, с применением пишущей машинки или ПК.

Каждый документ от начала до конца должен быть заполнен выбранным способом. Для документов, как правило, используются типовые формы, изготавливаемые в виде бланков, образцы которых утверждены Госкомстатом России.

В кассовых и банковских документах не должно быть никаких исправлений, подчисток, помарок. Поэтому в случае обнаружения в них ошибок эти документы должны быть составлены заново.

Для правильного составления документа необходимо:

- строго соблюдать установленную форму, заполнять все необходимые реквизиты документа;
- точно излагать содержание документа;
- четко и разборчиво писать текст и цифры;
- незаполненные пробелы в бланке документа прочеркивать;
- сумму в денежных документах указывать цифрами и прописью;
- снабжать документ необходимыми разборчивыми подписями с указанием должностей лиц, подписавших документ.

5.1.5. Сроки хранения документов бухгалтерского учета

Документы бухгалтерского учета	Сроки хранения
Годовые бухгалтерские отчеты и пояснительные записки	10 лет
Передаточные, распорядительные, ликвидационные балансы	10 лет
Первичные документы и приложения к ним	5 лет
Лицевые счета	75 лет
Расчетные (расчетно-платежные) ведомости	5 лет
Инвентарные карточки	5 лет
Учетные регистры (Главная книга, журналы-ордера)	5 лет
Кассовые книги	5 лет
Книги регистрации счетов, кассовых ордеров	5 лет
Документы об инвентаризации	5 лет

5.1.6. Этапы документооборота

Документооборот — движение первичных документов в бухгалтерском учете от их создания до сдачи в архив.

Основные этапы документооборота:

- составление и оформление документов;
- движение документов по рабочим местам;
- прием документов в бухгалтерии;
- обработка документов в бухгалтерии;
- сдача документов в архив.

Процесс документооборота осуществляется в соответствии с графиком, который составляет главный бухгалтер и утверждает руководитель организации.

График документооборота — схема или перечень работ по проверке и обработке документов.

График должен устанавливать рациональный документооборот, т.е. предусматривать:

- оптимальное число подразделений и исполнителей, через которые должен проходить каждый первичный документ;
- минимальный срок его нахождения в подразделении.

График документооборота должен способствовать:

- улучшению всей учетной работы в организации;
- повышению контрольных функций бухгалтерии.

График может быть оформлен в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых каждым подразделением организации, с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ.

Каждому исполнителю вручается выписка из графика документооборота, где указаны:

- исполнители;
- наименование документов;
- сроки представления документов;
- подразделения организации, в которые представляются документы.

5.1.7. Защита информации

В условиях рыночной экономики очень важно, чтобы экономическая информация, содержащаяся в документах, не стала доступной для конкурентов.

Для этого необходимо разработать и соблюдать схему движения охраняемой информации, использовать программу дезинформации конкурентов, заботиться о материальной заинтересованности сотрудников (чтобы уберечь их от искушения продать секреты организации).

Руководство должно проводить политику взысканий и поощрений, направленную на профилактику возможных нарушений.

Руководители организации должны:

- предусмотреть в контрактах, соглашениях и договорах четко выраженные письменные обязательства сотрудников о неразглашении коммерческой тайны;
- продумать организацию движения информационных потоков в документообороте;

- определить степень их секретности;
- предусмотреть вопросы защиты конфиденциальных данных в документах.

Действующим законодательством Российской Федерации предусмотрена ответственность главного бухгалтера за разглашение коммерческой информации организации.

Переход на компьютерную форму организации бухгалтерского учета выдвигает задачи защиты информации от несанкционированного доступа к ней.

К средствам защиты относят:

- идентификацию субъектов и объектов с использованием:
 - ключей,
 - паролей,
 - средств анализа индивидуальных характеристик;
- разграничение доступа к информации на компьютере;
- регистрацию действий.

5.2. Инвентаризация имущества предприятия

5.2.1. Инвентаризация: цель, объекты и время проведения

Объекты инвентаризации — имущество и обязательства.

Цели инвентаризации:

- ✓ выявление фактического наличия имущества;
- ✓ сопоставление его с данными учета;
- ✓ проверка полноты отражения обязательств.

Время проведения инвентаризации устанавливается руководителем организации.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества организации в аренду, при его выкупе и продаже;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственного лица (на день приемки-передачи дел);
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных обстоятельств;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

5.2.2. Правила проведения инвентаризации

Состав **инвентаризационной комиссии** (постоянно действующей) утверждает руководитель организации. В инвентаризационную комиссию входят представители администрации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (товароведы, инженеры, технологи, экономисты и т.д.).

Общие правила проведения инвентаризации:

- материально ответственные лица предоставляют первичные документы и отчеты о движении ТМЦ и денежных средств;
- материально ответственные лица дают расписки в том, что к началу инвентаризации все ТМЦ и денежные средства оприходованы и документы оформлены;

- инвентаризационная комиссия путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера определяет фактическое наличие имущества (при обязательном участии материально ответственных лиц).

Документальное отражение результатов инвентаризации осуществляется в инвентаризационных описях (не менее чем в двух экземплярах).

Регистр учета — сличительная ведомость.

Регулирование расхождений данных инвентаризации с учетными данными:

- излишние ТМЦ и денежные средства приходуются;
- недостачи ТМЦ и денежных средств относятся на счет виновных лиц;
- если виновники недостач не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, недостачи списываются на финансовые результаты;
- взаимный зачет излишков и недостач допускается в исключительных случаях.

5.2.3. Этапы проведения инвентаризации

Первый этап — подготовительные мероприятия:

- издание приказа о проведении инвентаризации по форме № ИНВ-22;
- определение сроков проведения инвентаризации, видов проверяемого имущества или др.;
- формирование рабочих комиссий;
- разработка внутренних инструкций (памяток);
- выведение в учете остатков ТМЦ и др.

Второй этап — проведение инвентаризации:

- взвешивание, пересчет, обмер и занесение описей;
- оформление инвентаризационных описей.

Третий этап — сравнительно-аналитические мероприятия:

- проверка и сопоставление данных инвентаризационных описей с данными бухгалтерского учета;
- составление сличительных ведомостей и выявление причин расхождений.

Четвертый этап — заключительные мероприятия:

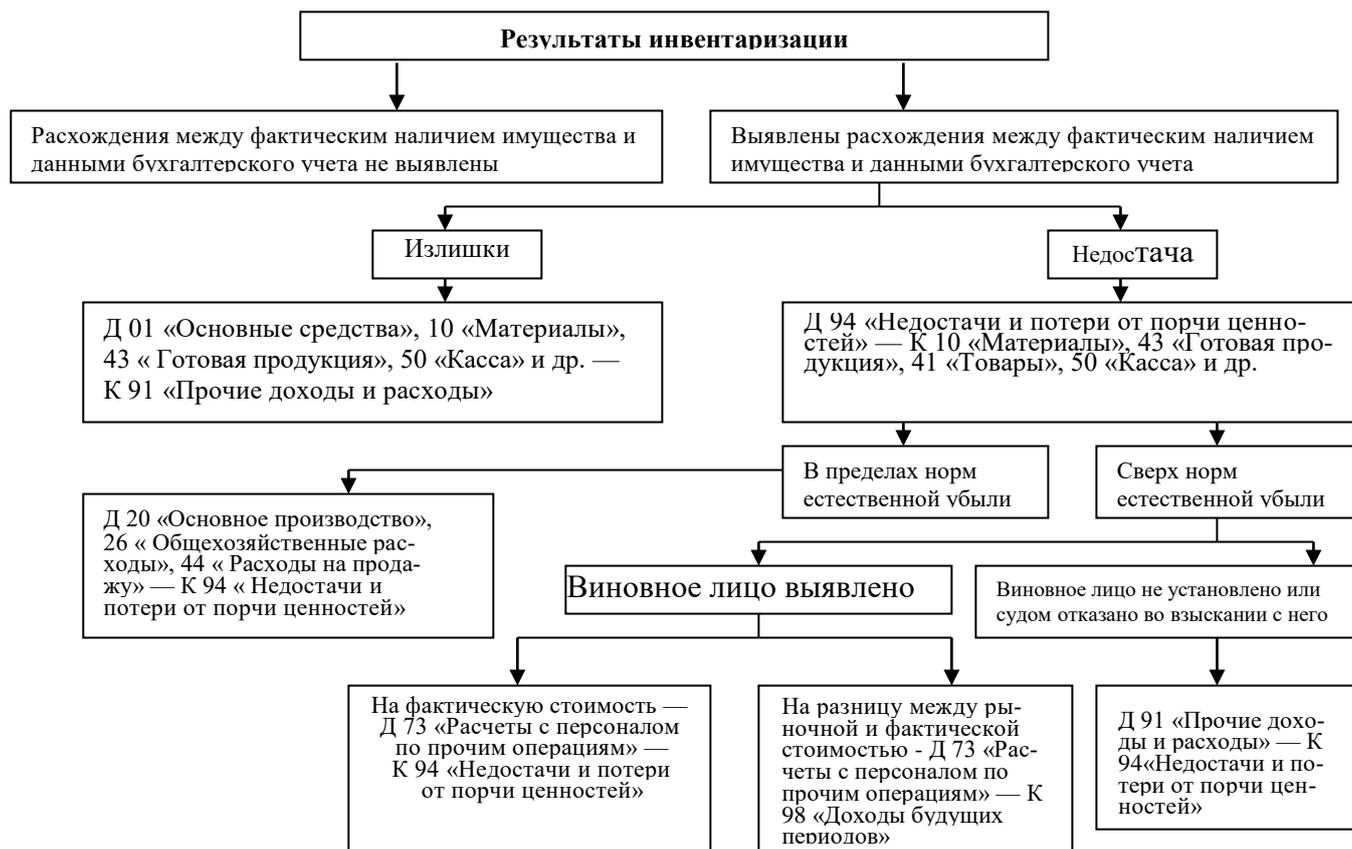
- оформление ведомости учета результатов инвентаризации по форме № ИНВ-26;
- внесение соответствующих записей в регистры бухгалтерского учета;
- издание приказа об утверждении результатов инвентаризации с выводами.

5.2.4. Мероприятия по подготовке и проведению инвентаризации

- Составление плана инвентаризаций на год
- Подготовка приказа не менее чем за 10 дней до наступления плановой инвентаризации о проведении инвентаризации, которым назначается комиссия из представителей администрации и материально ответственных лиц. Состав комиссии периодически обновляется
 - Прекращение всех хозяйственных операций на данном участке (складе, цехе) с момента начала проведения инвентаризации

- Подготовка бухгалтером бланков инвентаризационных ведомостей и передача их комиссиям для проведения инвентаризации с выходом в рабочие зоны
- Проведение в бухгалтерии сверки с остатками по бухгалтерскому учету (заполняется графа «по данным бухгалтерского учета» в инвентаризационной ведомости)
- Фиксация обнаруженных расхождений в сличительной ведомости, к которой прилагаются объяснительные записки материально ответственных лиц и рекомендации инвентаризационной комиссии относительно решения руководителя
- Проведение заседания инвентаризационной комиссии, на котором обнародуются результаты проведения инвентаризации и утверждается заключительный акт об инвентаризации
- Принятие руководителем окончательного решения на основании утвержденного и подписанного членами комиссии акта и передача документов в бухгалтерию
- Подготовка приказа не менее чем за 10 дней до наступления плановой инвентаризации о проведении инвентаризации, которым назначается комиссия из представителей администрации и материально ответственных лиц. Состав комиссии периодически обновляется
- Выполнение бухгалтерских проводок по отражению отклонений, выявленных инвентаризацией, — на основании результатов инвентаризации и решения руководителя

5.2.5. Отражение результатов инвентаризации в учете



6. СТОИМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ ОБЪЕКТОВ УЧЕТА

6.1. Оценки хозяйственных средств

Способы оценки хозяйственных средств зависят от видов имущества и обязательств.

Основные средства учитываются:

- по первоначальной стоимости;
- восстановительной стоимости;
- остаточной стоимости (балансовой);
- ликвидационной.

Нематериальные активы оцениваются:

- по первоначальной стоимости;
- остаточной стоимости.

Производственные запасы (сырье, материалы, покупные полуфабрикаты, топливо и др.) приходятся по учетным ценам: нормативной или плановой себестоимости. В конце отчетного периода обязательно рассчитывается фактическая себестоимость их приобретения.

Расход производственных запасов допускается оценивать по одному из следующих способов:

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

Готовая продукция оценивается:

- по плановой (нормативной) производственной себестоимости;
- фактической себестоимости (с выявлением отклонений между плановой и фактической себестоимостью).

Товары оцениваются:

- по покупным ценам;
- продажным ценам.

Финансовые вложения оцениваются:

- по первоначальной стоимости (фактическим затратам на приобретение);
- текущей рыночной стоимости;
- номинальной стоимости.

6.2. Калькуляция. Виды калькуляции

Калькуляция (от лат. *calculatio* — счет, подсчет) — процесс расчета денежных затрат на единицу продукции, конкретного вида работы, услуги.

Объекты калькулирования — продукт производства (деталь, узел, изделие, группа однородных изделий), технологическая фаза (передел, производство), стадия определенной степени готовности продукции, а также работы и услуги.

Калькуляционная единица — измеритель объекта калькулирования. Группировка текущих затрат осуществляется:

- по экономическим элементам затрат;
- статьям калькуляции.

Группировка затрат по экономическим элементам необходима при формировании себестоимости продукции (работ, услуг). Она предусматривает объединение отдельных затрат в следующие группы:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных средств;
- прочие затраты.

Группировка затрат по статьям калькуляции необходима для осуществления повседневного контроля за деятельностью организации и определения себестоимости при многономенклатурном производстве. Типовая структура статей калькуляции может трансформироваться в зависимости от отраслевых особенностей.

Существуют следующие **виды калькуляции** себестоимости продукции:

- нормативная;
- плановая (сметная);
- фактическая (отчетная).

Нормативная калькуляция — расчет на начало отчетного периода затрат на единицу выпускаемой продукции с учетом действующих норм в постатейном разрезе.

Плановая (сметная) калькуляция — расчет себестоимости каждого изделия, вида или группы продукции по отдельным калькуляционным статьям затрат, которые организация планирует произвести к концу отчетного периода, предварительно реализовав в отчетном периоде заранее спланированные организационно-технические мероприятия. Считается, что величина плановой калькуляции продукции должна быть ниже нормативной.

Фактическая (отчетная) калькуляция — определение фактической величины издержек на конкретный вид продукции в отчетном периоде. Одновременно характеризует уровень отклонения себестоимости, установленной нормативной и плановой калькуляциями.

7. ТЕКУЩАЯ ГРУППИРОВКА ДАННЫХ ОБ ОБЪЕКТАХ УЧЕТА

7.1. Система счетов бухгалтерского учета

Непрерывное наблюдение и контроль за хозяйственными процессами, состоянием и изменением хозяйственных средств и источников их образования осуществляют при помощи счетов бухгалтерского учета.

Счета бухгалтерского учета предназначены для систематизации и текущего отражения объектов бухгалтерского учета и изменений, происходящих с ними в ходе совершения хозяйственных операций.

Систематизация обеспечивается тем, что на каждую группу экономически однородных хозяйственных средств и их источников открываются отдельные счета.

Счет является классификационным признаком, позволяющим идентифицировать объекты бухгалтерского учета (счета «Основные средства», «Касса», «Расчетные счета» и др.).

Каждый счет имеет название, соответствующее учитываемому на нем объекту, и кодовое обозначение (например, счет 01 «Основные средства», счет 10 «Материалы»).

Для наглядного отображения изменений (увеличения или уменьшения) в средствах или их источниках счет представляется в виде таблицы, состоящей из двух частей: «Дебет» и «Кредит».

7.1.1. Показатели бухгалтерского счета

Слова «дебет» и «кредит» — латинского происхождения. В переводе на русский язык:

- **дебет** означает «он должен», отсюда дебитор—должник или заемщик;
- **кредит** означает «он верит, доверяет», отсюда кредитор — заимодатель, т.е. лицо, давшее деньги или другие ценности другому лицу.

В настоящее время слова «дебет» и «кредит» стали терминами, обозначающими стороны счета.

Остаток хозяйственных средств и источников на счете называется сальдо.

Сальдо — слово итальянского происхождения, означает «расчет».

Сальдо применяется для обозначения разницы **между дебетовым и кредитовым оборотами**.

Изменение хозяйственных средств и источников их образования за анализируемый промежуток времени называется **оборотом**.

Открыть **счет** означает записать в таблицу счета сумму, характеризующую начальное состояние объекта.

7.1.2. Структура бухгалтерского счета

Каждый счет обычно представляют (в учебных целях) следующей схемой:

Наименование счета	
Дебет	Кредит

На счетах бухгалтерского учета отражают следующие показатели:

- начальный и конечный остаток (сальдо);
- дебетовый оборот (сумма всех записей по дебету счета);
- кредитовый оборот (сумма всех записей по кредиту счета).

Счета связаны с бухгалтерским балансом. Они открываются на основании статей баланса и подразделяются на **активные, пассивные и активно-пассивные**. Связь счетов с балансом проявляется в том, что начальное сальдо хозяйственных средств и их источников записывается на счете из баланса на начало месяца, затем на основании первичных документов отражаются изменения, произошедшие в объекте учета под влиянием хозяйственных операций. Конечное сальдо хозяйственных средств и источников записывается в баланс на конец отчетного месяца.

7.1.3. Активные счета бухгалтерского учета

Активные счета предназначены для текущего учета наличия и изменения имущества организации. К ним относятся счета «Основные средства», «Касса», «Расчетные счета» и др.

Структура активного счета

Дебет	Кредит
Начальное сальдо (C_n)	Уменьшение средств
Увеличение средств (+)	(—)
Оборот по дебету (ДО)	Оборот по кредиту
Конечное сальдо (C_k)	

Сальдо на конец отчетного периода **активного счета** равно **сальдо на начало** отчетного периода **плюс дебетовый оборот** минус **кредитовый оборот**.

$$C_k = C_n + ДО - КО$$

В активных счетах сальдо может быть только дебетовым или равным нулю.

7.1.4. Пассивные счета бухгалтерского учета

Пассивные счета предназначены для текущего учета наличия и изменений источников средств (капитала и обязательств) организации.

Структура пассивного счета

Дебет	Кредит
Уменьшение средств	Начальное сальдо (C_n)
	Увеличение средств (+)
Оборот по дебету	Оборот по кредиту (КО)
	Конечное сальдо (C_k)

Сальдо на конец отчетного периода **пассивного счета** равно **сальдо на начало** отчетного периода **плюс кредитовый оборот** минус **дебетовый оборот**.

$$C_k = C_n + КО - ДО$$

В пассивных счетах сальдо может быть только кредитовым или равным нулю.

7.1.5. Активно-пассивные счета бухгалтерского учета

Активно-пассивные счета предназначены для текущего учета наличия и изменения одновременно хозяйственных средств и источников их образования.

Активно-пассивные счета бывают двух видов:

- 1) с односторонним сальдо (характер сальдо может изменяться);

2) с двусторонним сальдо (развернутое сальдо, т.е. дебетовое и кредитовое одновременно).

К активно-пассивным счетам с односторонним сальдо относится счет «Прибыли и убытки».

Если у организации за отчетный период сумма доходов превысила сумму расходов, то разница между ними — прибыль, сальдо по счету «Прибыли и убытки» — кредитовое. Если сумма доходов окажется меньше суммы расходов, то финансовый результат — убыток, сальдо по счету «Прибыли и убытки» — дебетовое.

К активно-пассивным счетам с двусторонним развернутым сальдо относится счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Сальдо по дебету этого счета означает дебиторскую задолженность, а сальдо по кредиту — кредиторскую.

В качестве дебиторов и кредиторов могут выступать разные организации, поэтому сальдо по счету «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» может быть дебетовым и кредитовым одновременно.

Структура активно-пассивного счета

«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Дебет	Кредит
Начальное сальдо (дебиторская задолженность)	Начальное сальдо (кредиторская задолженность)
Увеличение дебиторской задолженности (+)	Уменьшение дебиторской задолженности (-)
Уменьшение кредиторской задолженности (-)	Увеличение кредиторской задолженности (+)
Оборот по дебету	Оборот по кредиту
Конечное сальдо (дебиторская задолженность)	Конечное сальдо (кредиторская задолженность)

В активно-пассивных счетах сальдо может быть дебетовым, кредитовым или дебетовым и кредитовым одновременно.

7.2. Двойная запись

Исходя из принципа двойственности всех явлений, в том числе отражаемых в системе бухгалтерского учета, каждая операция записывается на двух счетах, обязательно по дебету одного и кредиту другого счета равновеликими суммами (сумма представляет собой денежное измерение операций). Такой способ записи называют двойной записью. Счета, взаимодействующие в хозяйственной операции, называются **корреспондирующими счетами**.

Перед записью хозяйственной операции на счетах бухгалтерского учета необходимо определить:

- счета, характеризующие изменения в составе имущества и источников его формирования, вызванные хозяйственной операцией;
- являются эти счета активными или пассивными;
- характер изменений, вызванных хозяйственной операцией. Указание двух корреспондирующих счетов и суммы хозяйственной операции называется **бухгалтерской проводкой**.

В простой бухгалтерской проводке участвуют два счета: один по дебету, другой по кредиту.

В сложной бухгалтерской проводке один счет по дебету корреспондирует с несколькими счетами по кредиту или один счет по кредиту с несколькими счетами по дебету.

7.2.1. Значение двойной записи

Изобретение двойной записи — огромное достижение человеческой мысли.

Можно сказать, что если бы система двойной записи не была изобретена, наш мир был бы иным, поскольку именно она и дала основу развитию частного капитала, создающего благоприятные условия для жизни и творчества.

В романе Гёте «Годы учения Вильгельма Майстера» коммерсант Вернер говорит:

«Я, право, не знаю, чей кругозор может, да и должен быть шире, чем кругозор истого торговца. Какие горизонты открывает нам порядок, в котором мы ведем свои дела. Он в любой момент дает нам возможность обозреть целое, не вынуждая нас копаться в мелочах. Сколько выгод приносит купцу двойная бухгалтерия. Это одно из прекраснейших открытий человеческого ума, и каждый добрый домохозяин должен бы завести ее в своем хозяйстве».

7.2.2. Формы представления двойной записи

1. Строчная запись:

Д 50 «Касса» - К 51 «Расчетные счета» - с расчетного счета получено в кассу - 10 000 руб.

2. Шахматная запись:

К	...	50	51	...	Итого
Д					
50			10 000		10 000
51					
...					
Итого			10 000		10 000

3. «Красное сторно». Запись производится обратным числом (сторнировочная запись):

Д 10 «Материалы» — К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — [2000].

4. **Хронологическая и систематическая запись в регистрационном журнале хозяйственных операций:**

№ П/ П	Основание		Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма	
	№ документа	дата		Д	К	частная	общая

7.2.3. Синтетические и аналитические счета



Синтетические счета — счета, на которых производятся укрупненная группировка и учет наличия и движения активов и пассивов организации в денежном измерении.

Название «синтетический» происходит от слова «синтез», что означает соединение, обобщение (сведение частей в целое).

Аналитические счета — счета, открываемые в развитие синтетических счетов для детализированной подробной группировки и учета наличия и движения средств или источников (используются натуральные и денежные измерители).

Соответственно различают **синтетический и аналитический** учет.

Субсчета, или счета второго порядка, — группы однородных аналитических счетов, создаваемых в пределах одного синтетического счета.

Например, к синтетическому счету 10 «Материалы» открывают: субсчет 10-1 «Сырье и материалы»;

субсчет 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;

субсчет 10-3 «Топливо» и др.

Синтетические и аналитические счета взаимосвязаны:

- начальное сальдо синтетического счета равно сумме начальных сальдо аналитических счетов;
 - оборот по дебету синтетического счета равен сумме оборотов по дебету аналитических счетов;
 - оборот по кредиту синтетического счета равен сумме оборотов по кредиту аналитических счетов;
- конечное сальдо синтетического счета равно сумме конечных сальдо аналитических счетов.

7.3. Учетные регистры, формы и техника бухгалтерского учета

Данные первичных учетных документов регистрируются и систематизируются в специальных таблицах. Эти таблицы называются учетными регистрами.

7.3.1. Порядок и техника записей в учетные регистры

К учетным записям предъявляются **требования:**

- документальности;
- своевременности;
- краткости;
- точности;
- ясности.

Правила ведения записей в учетных регистрах:

- записи в учетные регистры должны вноситься на основании оформленных и проверенных первичных документов;
- записи в учетные регистры должны вестись в следующем порядке:
 - непосредственно в журналы-ордера,
 - предварительно группироваться в различных ведомостях;
- по окончании записей на каждом документе во избежание повторного его использования делается отметка;
- записи в учетные регистры должны вноситься своевременно.

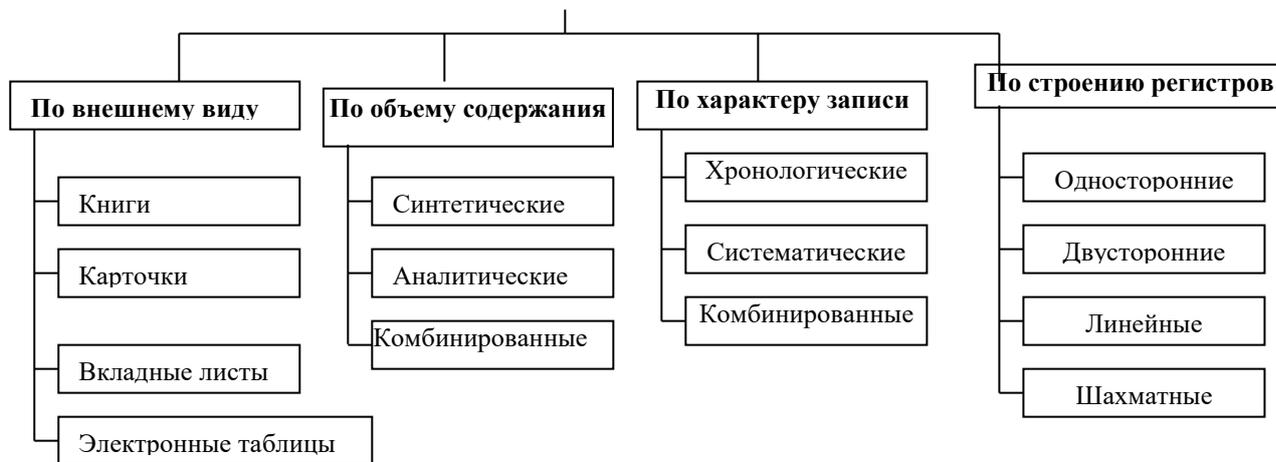
Помимо текущих записей в практике бухгалтерского учета широко применяется запись однородных операций итогом за месяц по совокупности документов (расход материалов на производственные и другие нужды, начисленная заработная плата).

Содержание записи в учетных регистрах зависит от вида учетного регистра, его построения и назначения. Можно выделить следующие обязательные элементы записей:

- дату записи в учетный регистр;
- номер и дату документа, на основании которого произведена запись;
- основание записи (ее краткое содержание со ссылкой на наименование, номер и дату документа, на основании которого произведена запись);
- номера счетов и позиций аналитического учета;
- сумму.

Сумма итогов подсчитывается по каждой графе и записывается в специально отведенные для этого строки и графы регистров. Одна из задач подсчета итогов — проверка их правильности. Например, в регистрах шахматной формы общий итог строк по горизонтали должен совпадать с суммой итоговой графы по вертикали.

7.3.2. Классификация учетных регистров



7.3.3. Классическая форма обработки учетной информации



Заключительный уровень учета (обязательный)

7.3.4. Формы организации бухгалтерского учета

Форма организации бухгалтерского учета (форма учетной документации) — совокупность учетных регистров, используемых в определенной последовательности и взаимосвязи с целью отражения хозяйственных операций и получения итоговых данных.

Форма организации бухгалтерского учета *определяет конкретные способы:*

- регистрации хозяйственных явлений;
- группировки однородных данных;
- разности по счетам синтетического и аналитического учета;
- подсчета оборотов и конечных сальдо счетов для контроля данных и составления отчетности.

Существуют следующие формы организации бухгалтерского учета:

- мемориально-ордерная;
- журнально-ордерная;
- упрощенная;
- автоматизированная.

Организации самостоятельно выбирают форму бухгалтерского учета, т.е.:

- применяемые учетные регистры, их построение;
- последовательность и способы записи в них.

7.3.5. Мемориально-ордерная форма организации бухгалтерского учета

Наиболее простой формой организации бухгалтерского учета является мемориально-ордерная.

Последовательность регистрации хозяйственных операций:

Мемориальные ордера — Регистрационный журнал — Главная книга.

Мемориальные ордера — основной регистр бухгалтерского учета, содержит следующие реквизиты:

- номер первичного документа;
- дата совершения операции;
- сумма по операции;
- корреспонденция счетов.

Регистрационный журнал — хронологический регистр бухгалтерского учета. В нем ежедневно записываются итоги мемориальных ордеров с указанием их номеров и дат составления.

Главная книга — регистр синтетического учета, в котором открываются и ведутся синтетические счета. Открывается с записи начальных сальдо на 1 января отчетного года. В нее ежедневно переносят данные из мемориальных ордеров, а затем подсчитывают обороты по счетам и конечное сальдо.

$$\begin{aligned} \Sigma \text{ Дебетовых оборотов по счетам Главной книги} &= \\ &= \Sigma \text{ Регистрационного журнала.} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \Sigma \text{ Кредитовых оборотов по счетам Главной книги} &= \\ &= \Sigma \text{ Регистрационного журнала.} \end{aligned}$$

7.3.6. Журнально-ордерная форма организации бухгалтерского учета

Главные учетные регистры — **журналы-ордера**. Такое название свидетельствует об их использовании для хронологического (журнал) и систематического (ордер) ведения записей.

Журналы-ордера ведутся по кредитовому признаку синтетического счета или группы счетов с указанием дебета корреспондирующих счетов, **ведомости** — по дебетовому.

Журналы-ордера и ведомости заполняются в течение месяца, а в конце месяца закрываются подсчетом итогов.

Итоги за месяц из журналов-ордеров записываются в **Главную книгу**.

Главная книга — регистр синтетического учета, в котором сводятся воедино и сверяются данные текущего учета.

Главная книга открывается на год. Развернутый лист Главной книги предназначен для отражения информации по отдельному счету и имеет следующий вид.

Наименование счета

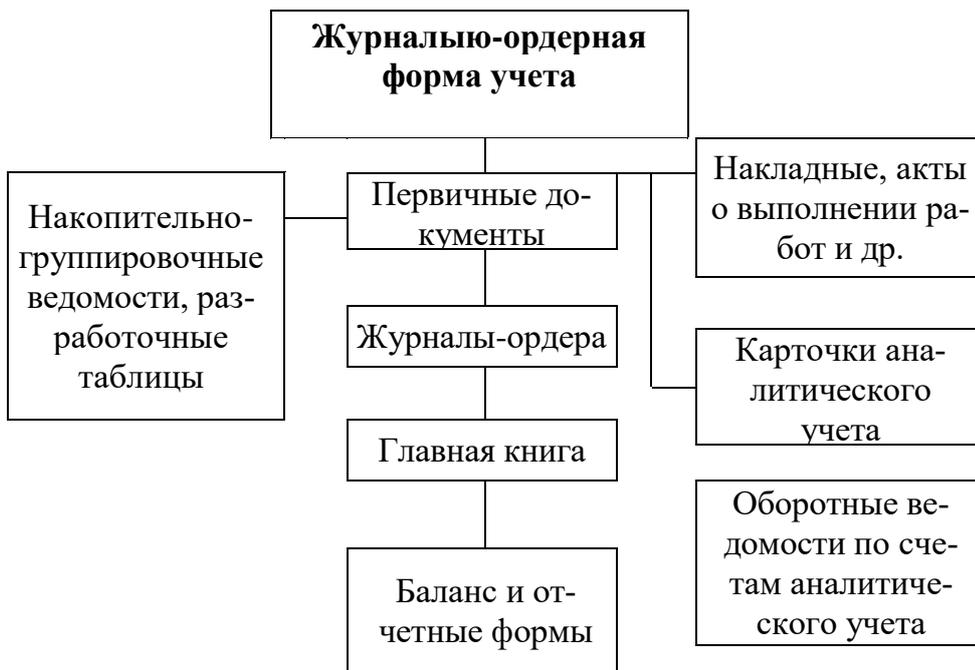
Период	Обороты по дебету			Итого по дебету	Оборот по кредиту	Сальдо	
	с кредита счета — по ж/о №	с кредита счета — по ж/о №	с кредита счета — по ж/о №			дебет	кредит

После проверки правильности записей в Главной книге подсчитывают суммы оборотов и сальдо по всем счетам.

Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть равны.

На основании данных Главной книги составляется **бухгалтерский баланс**.

Схема организации журнально-ордерной формы бухгалтерского учета



7.3.7. Автоматизированная компьютерная форма организации бухгалтерского учета

Автоматизированная форма бухгалтерского учета ведется с использованием компьютерной техники. С помощью специальных программ данные первичных документов группируются и обобщаются непосредственно на компьютере, в результате чего пользователь получает информацию, эквивалентную по содержанию регистрам синтетического и аналитического учета, формам бухгалтерской отчетности.

Процесс обработки учетной информации на компьютере



8. ИТОГОВОЕ ОБОБЩЕНИЕ И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ДАННЫХ

8.1. Бухгалтерский баланс

Баланс — это способ экономической группировки и обобщения информации об имуществе организации по составу, размещению и источникам его формирования в денежном выражении на определенную дату.

В условиях рыночной экономики бухгалтерский баланс служит основным источником информации для различных пользователей. Он знакомит собственников, менеджеров и других лиц, связанных с управлением, с имущественным положением организации.

Из баланса узнают, чем собственник владеет, т.е. в каком количественном и качественном соотношении находятся запасы материальных средств, которыми организация может распоряжаться.

По нему определяют, способна организация выполнить свои обязательства перед третьими лицами или ей грозят финансовые затруднения.

По балансу определяют конечный финансовый результат деятельности организации в виде наращивания собственного капитала за отчетный период, по которому судят о способности руководителей сохранить и приумножить вверенные им материальные и денежные ресурсы.

На основе данных баланса строится оперативное финансовое планирование любой организации, осуществляется контроль за движением денежных средств в соответствии с полученной прибылью.

Данные баланса широко используются инвесторами, учредителями, кредиторами, кредитными учреждениями, органами государственного управления и статистики, налоговыми органами.

8.1.1. Структура баланса

По форме бухгалтерский баланс представляет двустороннюю таблицу:

- левая (актив) предназначена для группировки имущества по составу и размещению;
- правая (пассив) предназначена для группировки имущества по источникам образования.

Баланс может иметь последовательную (вертикальную) форму, в которой пассив расположен после актива.

При составлении баланса следует исходить из требований:

- правдивости баланса;
- реальности баланса;
- единства баланса;
- преемственности баланса;
- ясности баланса.

Структура баланса основана на принципе двойственности — основополагающей концепции бухгалтерского учета. Уравнение двойственности можно записать в следующем виде:

$$\text{Активы} = \text{Капитал} + \text{Обязательства.}$$

Активы — хозяйственные средства, контроль над которыми получен организацией в результате свершившихся фактов хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем (потенциальная возможность активов — способствовать притоку денежных средств в организацию).



Под капиталом понимается не весь капитал фирмы, а только его часть, принадлежащая владельцу, т.е. собственный капитал.

Собственный капитал — это средства, полученные от учредителей, инвесторов, государственных и муниципальных органов, а также прибыль как финансовый результат эффективной деятельности организации.



Обязательства — это источник привлеченных средств, образующихся в результате уже свершившихся действий, которые служат юридическим основанием для последующих платежей за товары, работы, выполненные услуги. Обязательства могут возникнуть в силу действия договора или правовой нормы.



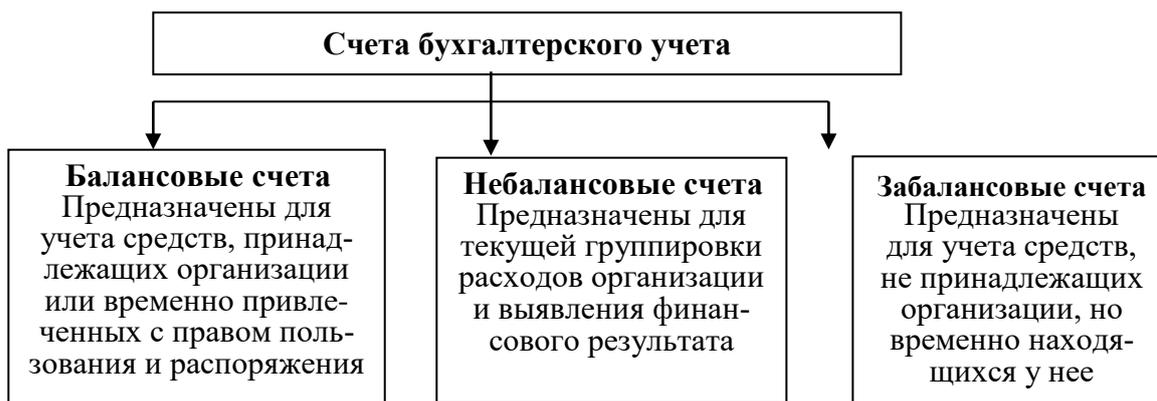
8.1.2. Изменения бухгалтерского баланса под влиянием хозяйственных операций.

Осуществляемые в процессе деятельности организации хозяйственные операции не нарушают равенства итогов актива и пассива баланса, в то время как сумма статей, а также валюта баланса могут меняться. В зависимости от характера изменений статей баланса хозяйственные операции можно разделить на четыре типа:

- хозяйственные операции первого типа вызывают изменения только в активе баланса: одна его статья увеличивается, другая уменьшается на сумму хозяйственной операции. Результат хозяйственных операций такого типа состоит в изменении размещения хозяйственных средств. Валюта баланса при этом не изменяется;
- хозяйственные операции второго типа — операции по изменению состава и структуры источников хозяйственных средств. Они затрагивают только пассив баланса: одна его статья увеличивается, другая уменьшается. Валюта баланса не изменяется;
- хозяйственные операции третьего типа приводят к увеличению одновременно и актива, и пассива баланса. В результате валюта баланса увеличивается на сумму хозяйственной операции. Операции такого типа называются операциями двойного увеличения;
- хозяйственные операции четвертого типа, или операции двойного уменьшения, одновременно уменьшают актив и пассив на одну и ту же сумму, что влечет за собой уменьшение валюты баланса на эту же сумму.

8.2. Классификация счетов бухгалтерского учета

8.2.1. Классификация счетов по отношению к балансу



8.2.2. Классификация счетов по экономическому содержанию, структуре, назначению

По экономическому содержанию:

- счета состава хозяйственных средств (основных и оборотных);
- счета источников хозяйственных средств (собственных и привлеченных);
- счета хозяйственных процессов и результатов хозяйственной деятельности:
 - капитальных вложений,
 - снабжения,
 - производства,
 - продаж.

По структуре и назначению:

- **основные счета:**
 - материальные (инвентарные),
 - денежные,
 - фондов и капитала,
 - расчетные;
- **регулирующие счета:**
 - контрарные,
 - дополнительные;
- **калькуляционные счета;**
- **распределительные счета:**
 - собирательно-распределительные,
 - бюджетно-распределительные;
- **сопоставляющие счета:**
 - операционно-результатные,
 - финансово-результатные.

8.2.3. Основные счета:

✓ материальные счета

Материальные (инвентарные) счета предназначены для учета и контроля за состоянием и движением товарно-материальных ценностей. К ним относятся счета 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 41 «Товары».

Особенности материальных счетов:

- все материальные счета активные;
- записи по дебету этих счетов означают увеличение, а по кредиту — уменьшение товарно-материальных ценностей;
- остаток может быть только дебетовым, показывающим наличие средств;
- в аналитическом учете записи ведутся в количественно-суммовом выражении.

Структура материального счета

Дебет	Кредит
Начальное сальдо — остаток материальных ценностей на начало периода	Оборот — выбытие материальных ценностей
Оборот — поступление материальных ценностей	
Конечное сальдо — остаток материальных ценностей на конец периода	

✓ денежные счета

Денежные счета предназначены для учета и контроля за движением денежных средств. К ним относятся счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути».

Особенности денежных счетов:

- все денежные счета активные;
- записи по дебету этих счетов означают увеличение, а по кредиту — уменьшение денежных средств;
- остаток может быть только дебетовым, показывающим наличие денежных средств;
- аналитический учет по денежным средствам ведется по каждому счету, открытому в банке, по видам денежных средств (рубли, валюта).

Структура материального счета

Дебет	Кредит
Начальное сальдо — остаток денежных ценностей на начало периода	Оборот — выбытие денежных ценностей
Оборот — поступление денежных ценностей	
Конечное сальдо — остаток денежных ценностей на конец периода	

✓ **счета фондов и капитала**

Счета фондов и капитала предназначены для контроля за состоянием и изменением фондов организации. К ним относятся счета 80 «Уставный капитал», 83 «Добавочный капитал» и др.

Особенности счетов фондов и капитала:

- все счета фондов и капитала пассивные;
- записи по кредиту этих счетов показывают увеличение фондов и капитала, а по дебету — их уменьшение;
- остаток может быть только кредитовым, показывающим наличие фондов и капитала организации.

Структура счета фондов капитала

Дебет	Кредит
Оборот — уменьшение фондов и капиталов	Начальное сальдо — остаток фондов и капитала на начало периода Оборот — увеличение фондов и капитала Конечное сальдо — остаток фондов и капиталов на конец периода

✓ **активные и пассивные расчетные счета**

Расчетные счета предназначены для контроля за состоянием расчетов с другими юридическими и физическими лицами. Они могут быть активными, пассивными и активно-пассивными.

Активные расчетные счета предназначены для учета дебиторской задолженности. К ним относятся счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др.

Структура активного расчетного счета

Дебет	Кредит
Начальное сальдо — остаток дебиторской задолженности на начало периода	
Оборот — увеличение дебиторской задолженности (+)	Оборот — уменьшение дебиторской задолженности (-)
Конечное сальдо — остаток дебиторской задолженности на конец периода	

Пассивные расчетные счета предназначены для учета кредиторской задолженности. К ним относятся счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

Структура пассивного расчетного счета

Дебет	Кредит
Оборот — уменьшение кредиторской задолженности (-)	Начальное сальдо — остаток кредиторской задолженности на начало периода Оборот — увеличение кредиторской задолженности (+) Конечное сальдо — остаток кредиторской задолженности на конец периода

✓ активно-пассивные расчетные счета

Для большинства расчетных счетов возможно изменение (в результате хозяйственных операций) местоположения конечного сальдо: дебетовое сальдо может становиться кредитовым и наоборот.

Например, сальдо на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», показывающее задолженность организации перед бюджетом, может получиться дебетовое, если сумма начисленного налога меньше уплаченного.

В бухгалтерском балансе **дебиторская и кредиторская задолженность** показывается развернуто (*развернутое сальдо*).

Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Дебет	Кредит
Сальдо 2000	Сальдо 5000

Аналитические счета

Дебет	Активные счета раз- ных деби- торов	Кредит	Дебет	Пассивные счета раз- ных деби- торов	Кредит
Сальдо 2000					Сальдо 5000

Если вычесть меньший остаток из большего, получим *свернутое сальдо*. Свернутое сальдо искажает представление о действительных расчетных отношениях организации, поэтому пользоваться им нельзя.

В нашем примере свернутое сальдо в сумме 3000 руб. (5000 — 2000) уменьшает кредиторскую задолженность и скрывает дебиторскую задолженность.

Поэтому в бухгалтерском балансе синтетический активно-пассивный счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» показывается в развернутом виде — одновременно в активе и пассиве.

8.2.4. Забалансовые счета

Забалансовые счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении ценностей, не принадлежащих организации, но временно находящихся в ее пользовании или распоряжении (например, арендованного имущества, материальных ценностей на ответственном хранении и др.).

Бухгалтерский учет на забалансовых счетах ведется по простой системе (без использования метода двойной записи), забалансовые счета имеют трехзначный шифр (код).

Забалансовые счета

Наименование счета	Шифр счета
Арендованные основные средства	001
Товарно-материальные средства, принятые на ответственное хранение	002
Материалы, принятые в переработку	003
Товары, принятые на комиссию	004
Оборудование, принятое для монтажа	005
Бланки строгой отчетности	006
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007
Обеспечение обязательств и платежей полученные	008
Обеспечение обязательств и платежей выданные	009
Износ основных средств	010
Основные средства, сданные в аренду	011

В валюту баланса забалансовые счета не включаются.

8.2.5. План счетов бухгалтерского учета

Состав и количество применяемых синтетических счетов устанавливается законодательно.

При ведении бухгалтерского учета организации обязаны использовать счета, указанные в **Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций** (утвержден приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н).

План счетов — группировка и номенклатура счетов и субсчетов, используемых при отражении финансово-хозяйственных операций в бухгалтерском учете.

План счетов должны применять все организации независимо от организационно-правовой формы и формы собственности (кроме кредитных, бюджетных, страховых организаций, для которых существуют специальные планы счетов).

Представленные в Плане счетов синтетические счета сгруппированные в 8 разделов (см. Приложение):

Раздел I. Внеоборотные активы.

Раздел II. Производственные запасы.

Раздел III. Затраты на производство.

Раздел IV. Готовая продукция и товары.

Раздел V. Денежные средства.

Раздел VI. Расчеты.

Раздел VII. Капитал.

Раздел VIII. Финансовые результаты.

Кроме того, План счетов бухгалтерского учета содержит забалансовые счета.

8.2.6. Рабочий план счетов бухгалтерского учета

Каждая организация на основе единого Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций разрабатывает и использует рабочий план счетов, который отражает специфику ее хозяйственной деятельности.

В рабочий план счетов организации включаются только те счета, которые необходимы для учета наличия и движения средств данной организации, их источников и конкретных хозяйственных операций.

При необходимости учета специфических финансовых и хозяйственных операций организации могут вводить дополнительные синтетические счета, используя свободные шифры в Плане счетов.

Организации вправе уточнять содержание отдельных субсчетов, исключать и объединять их, а также самостоятельно вводить дополнительные субсчета.

Малые предприятия могут использовать сокращенный рабочий план счетов.

При формировании учетной политики организации утверждается рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности.

9. ХОЗЯЙСТВЕННЫЕ ПРОЦЕССЫ И ХОЗЯЙСТВЕННЫЕ ОПЕРАЦИИ

9.1. Понятие хозяйственного процесса и хозяйственной операции

В любой организации осуществляется хозяйственная деятельность: производственная, торговая, коммерческая, снабженческая и др, поэтому организация называется хозяйствующим субъектом.

Хозяйственная деятельность организации независимо от ее организационно-правовой формы представляет собой последовательное сочетание взаимосвязанных, поочередно или одновременно протекающих хозяйственных процессов.

Каждый *хозяйственный процесс* в деятельности любого предприятия складывается из множества постоянно совершающихся фактов хозяйственной деятельности - хозяйственных операций.

Хозяйственная операция – это комплекс действий сотрудников фармацевтического предприятия, результатом которых является решение конкретно поставленной оперативной цели. Хозяйственная операция вызывает изменения в хозяйственном процессе, а значит и в хозяйственной деятельности предприятия и в ее финансовом положении.

Необходимым условием для отражения каждой хозяйственной операции в учете является наличие правильно оформленного документа. Суть выполненной хозяйственной операции фиксируется в первичных документах.

Хозяйственные операции являются объектом бухгалтерского учета. При их осуществлении необходимо решить 3 проблемы:

1. установить время совершения хозяйственной операции и ее регистрации, т.е. решить проблему идентификации;
2. установить стоимостное выражение хозяйственной операции, т.е. решить проблему оценки;
3. определить каким образом операция должна быть отражена в учете, т.е. решить проблему классификации. Проблемой классификации являются выбор счетов и определение порядка записи операций на счетах бухгалтерского учета, обеспечивающих хранение полной информации, ее накапливание и обобщение в пределах учетного периода.

9.2. Учреждение организации

Хозяйственная деятельность организации начинается с ее создания учредителями и государственной регистрации (ГК РФ ст.51). Согласно ГК РФ в зависимости от организационно-правовой формы предприятия его уставной капитал может выступать в форме:

- ✓ **уставного капитала** (АО, ООО,);
- ✓ **складочного капитала** (ПТ, КТ);
- ✓ **уставного капитала** (ГУП, МУП);
- ✓ **паевого фонда** (производственный кооператив).

Уставный (складочный) капитал является основной составляющей частью собственного капитала организации, которая:

- представляет собой совокупность вкладов (долей, паевых взносов) учредителей (участников) организации или номинальной стоимости акций акционерных обществ,

приобретенных акционерами, величина которых зарегистрирована в учредительных документах организации;

- отражает долю участников в собственном капитале организации, которая распределена между ними в порядке, установленном учредительными документами;
- отражает права участников на доход (дивиденд) от участия;
- определяет минимальный размер имущества, гарантирующего интересы кредиторов;
- должна быть равна или превышать сумму чистых активов организации.

Наличие уставного капитала — обязательное условие для образования и функционирования любого юридического лица.

В учредительных документах организации должны быть определены:

- размер капитала;
- состав участников капитала;
- сроки и порядок внесения вкладов в уставный капитал участниками;
- оценка вкладов при их взносе и изъятии;
- порядок изменения долей участников;
- ответственность участников за нарушение обязательств по внесению вкладов.

Законодательством Российской Федерации регламентируется **минимальный размер уставного капитала** (например, для ООО он составляет 100 МРОТ, а для АО - 1000 МРОТ).

До момента государственной регистрации, например ООО, учредителями должно быть внесено не менее 50% размера уставного капитала. Оставшиеся 50% уставного капитала должны быть внесены учредителями в течение первого года деятельности ООО.

9.3. Учет формирования уставного (складочного) капитала организации

Денежная оценка имущественных вкладов производится по соглашению с учредителями.

Величина уставного капитала (источник собственных средств) всегда должна соответствовать величине, зарегистрированной в уставе организации.

Вклады могут быть внесены учредителями, как в денежной, так и в неденежной форме имуществом любого вида.

Бухгалтерский учет уставного капитала организации ведут на счете 80 «Уставный капитал», сальдо которого должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации.

Записи по счету 80 «Уставный капитал» производятся при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения и уменьшения его размера, но только после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

На дату государственной регистрации организации в бухгалтерском учете делается запись о формировании уставного капитала: Д 75 «Расчеты с учредителями» — К 80 «Уставный капитал» — 10 000 руб. После получения имущества от учредителей в счет вклада в уставный капитал в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Д 51 «Расчетные счета» — К 75 «Расчеты с учредителями» — 5 000 руб. — внесено на расчетный счет одним из учредителей в счет вклада в уставный капитал;

Д 10 «Материалы» - К 75 «Расчеты с учредителями» — 3 000 руб. — получены материалы от одного из учредителей в счет вклада в уставный капитал.

Имущество, созданное за счет вкладов учредителей, принадлежит организации на праве собственности. Учет вкладов учредителей ведется в организации по каждому лицу.

9.4. Учет налога на добавленную стоимость по приобретенным ТМЦ

При приобретении ТМЦ организация оплачивает поставщику их стоимость и НДС, начисляемый сверх стоимости ТМЦ.

Согласно НК РФ НДС — косвенный возмещаемый налог — начисляется продавцом по операциям продажи ценностей.

Пример

От поставщика поступили материалы, в счет-фактуре поставщика указано:

Отпускная цена — 20 000 руб.

НДС (18%) - 3600 руб.

Итого к оплате — 23 600 руб.

В бухгалтерском учете делается следующая запись:

Д 10 «Материалы» (20 000 руб.), Д 19 «НДС по приобретенным ценностям» (3 600 руб.) — К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 23 600 руб.

НДС, уплачиваемый поставщику, не включается в фактическую себестоимость приобретаемых ценностей, а отражается отдельно на активном балансовом счете 19 «НДС по приобретенным ценностям».

После оприходования и оплаты ТМЦ, предназначенных для производственных нужд или продажи, а также при наличии счет-фактуры на сумму НДС по приобретенным ценностям может быть уменьшена задолженность организации перед бюджетом по НДС.

НДС принимается к вычету (возмещению из бюджета), и в учете делается запись: Д 68 «Расчеты по налогам и сборам» — К 19 «НДС по приобретенным ценностям» — 3600 руб.

9.5. Классификация затрат на производство

Затраты на производство продукции классифицируются:

- **по экономической роли в производственном процессе:**
 - основные,
 - накладные;
- **по способу включения в себестоимость продукции:**
 - прямые,
 - косвенные;
- **по отношению к объему производства:**
 - условно-переменные,
 - условно-постоянные;
- **по периодичности возникновения:**
 - текущие,
 - единовременные;
- **по отнесению к отчетному периоду:**

- истекшие затраты,
- зарезервированные расходы,
- расходы будущих периодов;
- **по участию в процессе производства:**
 - производственные расходы,
 - расходы на продажу;
- **по эффективности:**
 - производительные,
 - непроизводительные.

Наиболее важной из приведенных классификаций затрат является группировка затрат по способу включения в себестоимость продукции. По этому признаку затраты делятся на прямые и косвенные.

9.6. Учет процесса продаж

Продажей продукции завершается кругооборот средств организации. Продажа продукции, работ и услуг должна обеспечить возмещение расходов на производство, сбыт и получение прибыли.

Из полученной выручки организация может:

- произвести оплату приобретенных имущества, сырья и материалов;
- рассчитаться:
 - с работниками по оплате труда,
 - с бюджетом по налогам и сборам,
 - по платежам во внебюджетные фонды,
 - с банком по кредитам и др.

Продажа продукции означает переход права собственности на нее (владение, пользование, распоряжение):

- от продавца к покупателю;
- от производителя к потребителю.

С момента продажи стоимость продукции признается доходом и включается в объем выручки.

Для целей бухгалтерского учета выручка признается, если выполняется ряд условий:

- организация имеет право на получение этой выручки согласно конкретному договору купли-продажи или заказу;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод;
 - право собственности на продукцию перешло от изготовителя к покупателю, работа принята заказчиком, услуга оказана определенной организации или физическому лицу;
 - произведенные расходы по данной операции могут быть определены.

9.7. Структура счета 90 «Продажи»

Для учета выручки от продажи продукции, ее себестоимости, полученных от покупателей косвенных налогов и выявления финансовых результатов по основной деятельности организации используется активно-пассивный, небалансовый синтетический счет 90 «Продажи».

По дебету счета 90 показывают фактическую себестоимость проданной продукции и косвенные налоги.

По кредиту счета 90 — выручку от продажи.

Фактическая себестоимость продукции, работ и услуг складывается:

- из производственной себестоимости продукции по учетным ценам;
- разницы между фактической себестоимостью продукции и ее учетной стоимостью;
- расходов на продажу.

Если фактическая производственная себестоимость продукции исчисляется по прямым затратам, т.е. по сокращенному их перечню, то общехозяйственные (управленческие) расходы списывают непосредственно на продажу продукции и показывают обособленно по дебету счета 90 «Продажи».

По дебету счета 90 «Продажи» отражают начисляемые в бюджет косвенные налоги (налог на добавленную стоимость, акцизы).

По окончании отчетного периода на счете 90 «Продажи»:

- подсчитывают итоги по дебету и кредиту;
- сопоставляют итоги между собой;
- выявляют конечный финансовый результат.

Прибыль отражается по дебету, а убыток — по кредиту счета 90 «Продажи» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

Счет 90 «Продажи»

Дебет	Кредит
1 . Стоимость проданной продукции по учетным ценам 2. Разница между фактической себестоимостью и стоимостью по учетным ценам 3. Расходы на продажу 4. Управленческие расходы 5. Акцизы 6. Налог на добавленную стоимость 7. Прибыль от продажи продукции (при превышении стоимости по про-	1 . Сумма к получению от покупателей по продажным ценам, включая НДС, акцизы 2. Убыток (при превышении себестоимости продукции над стоимостью по продажным ценам)
Оборот по дебету	Оборот по кредиту

9.8. Учет прочих доходов и расходов



Для учета операционных и внереализационных операций используется активно-пассивный, синтетический, небалансовый, сопоставляющий счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 91 «Прочие доходы и расходы»

Дебет	Кредит
Прочие расходы	Прочие доходы
Прибыль от операционных и внереализационных операций	Убыток от операционных и внереализованных операций
Оборот	Оборот

К счету 91 открываются субсчета 91-1 «Прочие доходы», 91-2 «Прочие расходы», 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Записи хозяйственных операций по счету 91 производятся по субсчетам в течение года накопительно.

По окончании каждого месяца путем сопоставления сумм дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяют финансовый результат (прибыль, убыток) от прочих операций за месяц и с начала года.

Выявленный финансовый результат ежемесячно списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки».

В результате этой бухгалтерской записи синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» закрывается, а по субсчетам счета 91 имеются остатки, которые используются при составлении формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках».

Закрытие субсчетов осуществляется по окончании отчетного года заключительными записями за декабрь внутренними бухгалтерскими проводками по субсчетам 91-1 и 91-2 на субсчет 91-9.

9.8.1. Операционные доходы и расходы

Операционные доходы	Операционные расходы
Доходы от предоставления во временное пользование активов организации	Расходы по предоставленным во временное пользование активам организации
Доходы от предоставления за плату права пользования на объекты интеллектуальной собственности	Расходы по предоставленным за плату правам пользования на объекты интеллектуальной собственности
Доходы от участия в уставных капиталах других организаций	Расходы по участию в уставных капиталах других организаций
Доходы от совместной деятельности	Расходы по оплате услуг кредитных учреждений

Доходы от продажи и прочего выбытия основных средств и иных активов	Расходы по продаже, выбытию и прочему списанию основных средств (остаточная стоимость и расходы по
Доходы по договору простого товарищества	Расходы на налоги, относимые на финансовые результаты
Полученные проценты	Расходы по процентам, уплаченным организацией за предоставление ей в пользование денежных средств
Доходы от операций с тарой	Расходы по операциям с тарой

9.8.2. Внереализационные доходы и расходы

Внереализационные доходы	Внереализационные расходы
Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров	Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров
Поступления, связанные с безвозмездным получением активов	Расходы на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации
Поступления в возмещение причиненных организации убытков	Возмещение причиненных организацией убытков
Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году	Убытки прошлых лет, признанные в отчетном году
Суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности	Отчисления в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги
Курсовые разницы	Суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности,
Прочие внереализационные доходы	Курсовые разницы
	Расходы, связанные с рассмотрением дел в судах
	Прочие внереализационные расходы

9.8.3. Прочие доходы и расходы

Прочие называют доходы (расходы), возникающие вследствие чрезвычайных обстоятельств, а именно:

- стихийного бедствия;
- пожара;
- аварии;
- национализации и т.п.

Прочие доходы	Прочие расходы
Доходы от поступления страхового возмещения по утраченному имуществу	Стоимость утраченного имущества
Стоимость имущества по цене возможного использования	Расходы по ликвидации последствий чрезвычайных обстоятельств

Прочие доходы и расходы отражаются на **счете 99 «Прибыли и убытки»:**

- доходы - Д 51, 76, 10 и др. - К 99;
- расходы - Д 99 — К 10, 41, 43, 50, 70 и др.

9.9. Учет прибылей и убытков

Финансовые результаты от обычной деятельности, операционных и внереализационных операций ежемесячно списываются на активно-пассивный, балансовый, результативный счет 99 «Прибыли и убытки».

На этом счете также отражаются:

- прочие доходы (по кредиту);
- прочие расходы (по дебету).

Схема учета финансовых результатов в течение отчетного периода

Счет 99 «Прибыли и убытки»

Дебет		Кредит	
С _н		С _н	
К90 →	1б) убыток в течение года	1а) прибыль в течение года	Д90
К91 →	2б) потери, расходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами	2а) доходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами	Д91 ←
	3) налог на прибыль в течение отчетного года		
	Оборот	Оборот	
	С _к в течение года	С _к в течение года	

При составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью 31 декабря отчетного года сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

10. ВИДЫ И НАЗНАЧЕНИЕ ОТЧЕТНОСТИ

10.1. Понятие отчетности

Отчетность — это система взаимосвязанных показателей бухгалтерского учета, характеризующих хозяйственную деятельность организации за отчетный период времени.

Отчетность составляется на основании данных всех видов текущего учета — бухгалтерского, статистического и оперативного — и потому обеспечивает возможность всестороннего отражения хозяйственной деятельности организации. Составление отчетности является завершающим этапом учетной работы.

Данные отчетности используются внешними пользователями для оценки эффективности работы организации, а также для проведения экономического анализа в самой организации. Кроме того, отчетность необходима для руководства хозяйственной деятельностью и служит исходной базой для последующего планирования.

Отчетность может содержать как количественные, так и качественные характеристики, стоимостные и натуральные показатели. При этом отчетные данные, сгруппированные в учетных регистрах, не могут содержать обороты, которых не было в текущих учетных записях. Между бухгалтерским учетом и отчетностью должна быть такая связь, при которой получаемые в учете итоговые данные входят в соответствующие отчетные формы в виде синтезированных показателей.

Организации составляют отчеты по формам и инструкциям, утвержденным Минфином России и Госкомстатом России.

Единая система показателей отчетности организаций позволяет составлять отчетные сводки по отдельным отраслям, экономическим районам и в целом по народному хозяйству.

Состав, содержание, требования и методологию составления бухгалтерской отчетности организаций регламентирует ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (утверждено приказом Минфина России от 6 июля 1999г. №43н).

10.2. Этапы составления годового отчета

Процесс составления годового отчета включает в себя следующие *этапы*:

- инвентаризация имущества и обязательств;
- закрытие учетных регистров;
- заполнение форм отчетности;
- составление пояснительной записки;
- отражение изменений в учетной политике;
- проведение аудиторской проверки;
- рассмотрение и утверждение годового отчета.

10.3. Состав бухгалтерской отчетности

Годовая бухгалтерская отчетность сдается организациями после ее утверждения участниками (акционерами, собственниками); представляется заинтересованным пользователям.

Годовая бухгалтерская отчетность включает в себя:

- бухгалтерский баланс (форма № 1);
- отчет о прибылях и убытках (форма № 2);
- приложения к ним:
 - отчет об изменениях капитала (форма № 3),
 - отчет о движении денежных средств (форма № 4),
 - приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5),
 - отчет о целевом использовании полученных средств — для некоммерческих организаций (форма № 6),
 - аудиторское заключение (для отчетности организаций, подлежащих обязательному аудиту),
 - пояснительную записку.

Промежуточная отчетность (в сокращенном объеме) представляется ежеквартально нарастающим итогом с начала отчетного года.

Налоговая отчетность (налоговые декларации) представляется в районные инспекции МНС России по месту регистрации организации. За нарушение сроков представления этой отчетности предусмотрены штрафные санкции.

Вид нарушения	Штрафы по НК РФ	Штрафы по КоАП РФ
Непредставление в установленный срок налоговой декларации (НДС, налог на прибыль)	Штраф 5% суммы положенного налога за каждый месяц просрочки (не менее 100 руб. и не более 30% налога) (п. 1 ст. 119)	Административный штраф на должностных лиц в размере от трех до пяти минимальных размеров оплаты труда (ст. 15.5)
Непредставление декларации свыше 180 дней	Штраф 30% суммы налога и 10% суммы налога за каждый месяц свыше 181 дня (п. 2 ст. 119)	

11 УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ

11.1. Задачи учетной политики

Учетная политика различных организаций, хотя и является реализацией одного и того же метода бухгалтерского учета, неодинакова.

Возможность выбора конкретных способов оценки, калькуляции, порядка отражения хозяйственных операций и т.д. дает организациям определенную степень свободы в формировании учетной политики.

Главная задача учетной политики — максимально объективно отразить деятельность организации, сформировать полную и достоверную информацию о ней в целях эффективного управления ее деятельностью.

Учетная политика формируется путем выбора способов ведения бухгалтерского учета из нескольких, определенных положениями по бухгалтерскому учету.

Для объектов, в отношении которых способы ведения учета не разработаны, организация разрабатывает собственные.

Выбранные способы ведения бухгалтерского учета должны отвечать единым принципам. Это означает, что их должны применять все структурные подразделения организации.

Кроме того, в отношении конкретного вопроса организация должна использовать один из выбранных способов, например, прибыль от реализации по всем видам ее деятельности определять одним способом: по мере отгрузки товаров покупателю и предъявлении расчетных документов или по мере оплаты.

11.2. Процесс формирования учетной политики

Процесс формирования учетной политики включает в себя шесть этапов:

- 1) определение объектов бухгалтерского учета, в отношении которых должна быть разработана учетная политика;
- 2) выявление, анализ и оценка факторов, под влиянием которых производится выбор способов ведения бухгалтерского учета;
- 3) выбор и обоснование исходных положений построения учетной политики;
- 4) идентификация потенциально пригодных для применения организацией способов ведения бухгалтерского учета по каждому приему и объекту учета;
- 5) отбор способов ведения бухгалтерского учета, пригодных для применения организацией;
- б) оформление выбранной учетной политики.

На первом этапе устанавливается предмет учетной политики.

На втором этапе в зависимости от состава объектов учета выявляют конкретные условия, влияющие на формирование учетной политики.

На третьем этапе анализируется построение учетной политики в отношении допущений, выявленных на предыдущем этапе.

Четвертый этап заключается в отборе потенциально возможных способов ведения бухгалтерского учета.

Пятый этап предполагает выбор способов бухгалтерского учета для данной организации.

На последнем, шестом, этапе выбранная учетная политика оформляется документально.

11.3. Принципы формирования учетной политики

Общие принципы и правила организации бухгалтерского учета определены в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н и других нормативных документах. При их реализации в учетной политике конкретной организации необходимо исходить из **допущений**:

- имущественной обособленности организации;
- непрерывности ее деятельности;
- последовательном применении учетной политики;
- временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

При выборе учетной политики следует учитывать требования (принципы), обеспечивающие адекватность определенной хозяйственной ситуации, а именно требования (принципы):

- полноты;
- осмотрительности;
- приоритета содержания перед формой;
- непротиворечивости;
- рациональности.

11.4. Выбор и утверждение учетной политики организации

При образовании организации ее руководство должно выбрать определенную стратегию развития, а исходя из нее — **методику бухгалтерского учета** в организации, так как в современном бухгалтерском учете многие проблемы могут быть решены различными способами.

В начале каждого года организация разрабатывает учетную политику, составленную в соответствии с принципами ее формирования.

Вновь созданная организация должна оформить избранную ею учетную политику не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица, т.е. государственной регистрации. При этом ее руководитель издает приказ об учетной политике, в котором отражается выбранная организацией методология ведения учета, соответствующая ее задачам и профилю.

Существенными способами ведения бухгалтерского учета, принятыми при формировании учетной политики, являются:

- способ погашения стоимости основных средств, нематериальных и других активов;
- способ оценки производственных запасов, товаров, НЗП и готовой продукции и др.

В Федеральном законе № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» определены основные элементы учетной политики. В приказе об учетной политике должны быть отражены все параметры финансово-экономической деятельности организации, которые используются непосредственно в ее деятельности.

Способы ведения бухгалтерского учета, выбранные организацией, применяются с 1 января, следующего за годом издания организационно-распорядительного документа, а для вновь созданных организаций — не позднее 90 дней со дня их государственной регистрации.

11.5. Основные элементы учетной политики

1. Рабочий план счетов. Является определяющим в системе бухгалтерского учета. Он должен соответствовать целям, задачам бухгалтерского учета, быть связанным с налоговой политикой и организацией учета финансовых результатов. Разрабатывается на основе действующего плана счетов. В рабочем плане счетов рекомендуется указывать шифры и наименования субсчетов, применяемых организацией и необходимых для ведения синтетического и аналитического учета.

2. Порядок проведения инвентаризации. Альтернативные способы:

- определение сроков проведения инвентаризаций и их количества в отчетном году (кроме инвентаризаций, обязательных по законодательству Российской Федерации);
- перечень имущества и обязательств, проверяемых при проведении каждой инвентаризации.

3. Правила документооборота и технология обработки учетной информации.

Альтернативные способы — бухгалтерский учет ведет:

- бухгалтерия;
- специализированная организация на договорной основе;
- руководитель организации.

Первичные документы могут составляться на:

- бумажных носителях;
- машиночитаемых носителях информации.

4. Формы организации бухгалтерского учета.

Организации могут использовать следующие формы учета:

- мемориально-ордерную;
- журнально-ордерную;
- упрощенную;
- автоматизированную (компьютерную).

5. Способы ведения бухгалтерского учета, в частности:

- начисления амортизации ОС, НМА;
- оценки материально-производственных запасов, товаров, готовой продукции и др;
- группировки хозяйственных операций;
- организации документооборота;
- применения счетов бухгалтерского учета;
- проведения инвентаризации;
- обработки информации;
- ведения учетных регистров.

11.6. Требования, предъявляемые к учетной политике организации, и правила ее формирования



11.7. Основные разделы учетной политики организации



11.8. Факторы, влияющие на выбор и обоснование учетной политики

На выбор и обоснование учетной политики организации в основном влияют:

- форма собственности и организационно-правовая форма (АО, ООО и др.);
- вид деятельности или отраслевая подчиненность (коммерция, строительство, промышленность и др.);
- объемы производства, среднесписочная деятельность и т.п.;
- степень свободы действия в условиях перехода к рынку (возможность самостоятельных действий в вопросах ценообразования);
- стратегия финансово-хозяйственного развития (цели и задачи развития организации на долгосрочную перспективу, ожидаемые направления инвестиций, тактические подходы к решению перспективных задач);
- наличие технических средств обработки экономической информации;
- уровень квалификации бухгалтерских кадров, инициативности и предприимчивости руководителей организации;
- система материальной заинтересованности в эффективности работы организации и материальной ответственности за выполняемые обязанности.

11.9. Документы, входящие в комплект учетной политики организации

Федеральным законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» определен перечень документов, входящих в комплект учетной политики организации:

- положение об учетной политике;
- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- форма организации бухгалтерского учета;
- формы первичных документов;
- порядок проведения инвентаризации;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок и правила внутреннего контроля за хозяйственными операциями;
- положение о бухгалтерской службе, должностные инструкции учетных работников;
- номенклатура дел бухгалтерии.

Изменения учетной политики организации

Основными причинами изменения учетной политики организации являются:

- реорганизация предприятия (слияние, разделение, присоединение)
- изменение законодательства РФ
- смена собственника
- изменения в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета
- разработка новых приемов и способов ведения бухгалтерского учета.

P.S. Достаточно часто руководитель фармацевтического предприятия подписывая бухгалтерскую отчетность, не понимает ее содержания, а ведь именно она (бухгалтерская отчетность) содержит много ценной для руководителя информации. Сегодня в условиях жесткой конкуренции необходимо научиться читать бухгалтерский баланс, анализировать его, интерпретировать представленные в нем данные, это позволит принимать правильные, взвешенные решения, свести к минимуму финансовые риски и уверенно чувствовать себя на фармацевтическом рынке.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Управление и экономика фармации [Электронный ресурс] / под ред. И. А. Наркевича - М. : ГЭОТАР-Медиа, 2017. Прототип Электронное издание на основе: Управление и экономика фармации : учебник / под ред. И. А. Наркевича. - М. : ГЭОТАР-Медиа, 2017. - 928 с.
2. Рыжкова М.В. Модель экономического развития аптеки: учебное пособие. - Самара: НОУ ВПО «РЕАВИЗ», 2014. - 100с.
3. Правовые основы фармацевтической деятельности [Электронный ресурс] / В.А. Внукова, И.В. Спичак - М. : ГЭОТАР-Медиа, 2018. – Прототип Электронное издание на основе: Правовые основы фармацевтической деятельности / В. А. Внукова, И. В. Спичак. - М. : ГЭОТАР-Медиа, 2018. - 416 с.
4. Бельчикова Г.В. Учетная политика фармацевтической организации: методическое пособие для провизоров, ординаторов и слушателей курсов повышения квалификации по специальности «Управление и экономика фармации». – Самара: МУ «РЕАВИЗ», 2018 г.-51с.
5. Фармацевтический маркетинг [Электронный ресурс]: учебное пособие/ Н.И. Суслов [и др.].— Томск: Томский политехнический университет, 2014.— 320 с.
6. Барышникова Н.С. Финансы организаций (предприятий) [Электронный ресурс]: учебное пособие/ Барышникова Н.С., Артеменко В.Г.— Электрон. текстовые данные.— СПб.: Проспект Науки, 2017.- 320 с.
7. Лицензирование фармацевтической деятельности: система производственного контроля. Модуль / Н.Г. Золотарева. - М.: ГЭОТАР-Медиа, 2017.
8. Организация и технология нормирования труда в здравоохранении [Электронный ресурс] / Шипова В.М. - М. : ГЭОТАР-Медиа, 2018. – 312с. Прототип Электронное издание на основе: Организация и технология нормирования труда в здравоохранении / В. М. Шипова ; под ред. Р. У. Хабриева. - М. : ГЭОТАР-Медиа, 2018. - 312 с.
9. Романов А.А. Маркетинг [Электронный ресурс]: учебное пособие/ Романов А.А., Басенко В.П., Жуков Б.М.— Электрон. текстовые данные.— М.: Дашков и К, 2016.- 440 с.
10. Новичков В.И. Управленческая экономика. Теория организации. Организационное поведение. Маркетинг [Электронный ресурс]: учебное пособие/ Новичков В.И., Виноградова И.М., Кошель И.С.— Электрон. текстовые данные.- М.: Дашков и К, 2017.— 132 с.