

## ГЛАВА 1

### БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СИСТЕМЕ ОРГАНИЗАЦИИ

#### 1.1. Сущность цели, задачи. Виды учета на предприятии

Значение экономической информации в управлении современным предприятием обусловлено желаемой эффективностью принимаемых управленческих решений. Пользователи этой информации в зависимости от таких факторов как направление использования информации и требования компенсации могут быть разделены на следующие группы:

- собственники;
- руководство;
- персонал;
- государственные органы;
- поставщики;
- кредиторы;
- покупатели;
- общество.

В связи с тем, что информационное поле бухгалтерского учета обеспечивает (полностью или частично) получение финансовой информации о показателях деятельности предприятия, его часто называют «языком бизнеса». И этот «язык» должен быть понятен всем пользователям экономической информации.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ дает следующее определение: «*Бухгалтерский учет* – это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. В бухгалтерском учете обеспечиваются регистрация, обработка и хранение информации о фактах финансово-хозяйственной деятельности».

Исходя из данного определения, можно сделать вывод, что в основе бухгалтерского учета лежит право. Не оспаривая сложившуюся учетную практику, следует отметить, что явно выраженная стогнационность российского учета (несмотря на принятие Концепции развития бухгалтерского учета) мешает взять за основу кроме правовых еще и экономические,

социальные и другие аспекты. Владельцы капитала (собственники) должны думать о том, как им организовать бухгалтерский учет.

Рассмотрим задачи, которые решает бухгалтерский учет (рис. 1.1).

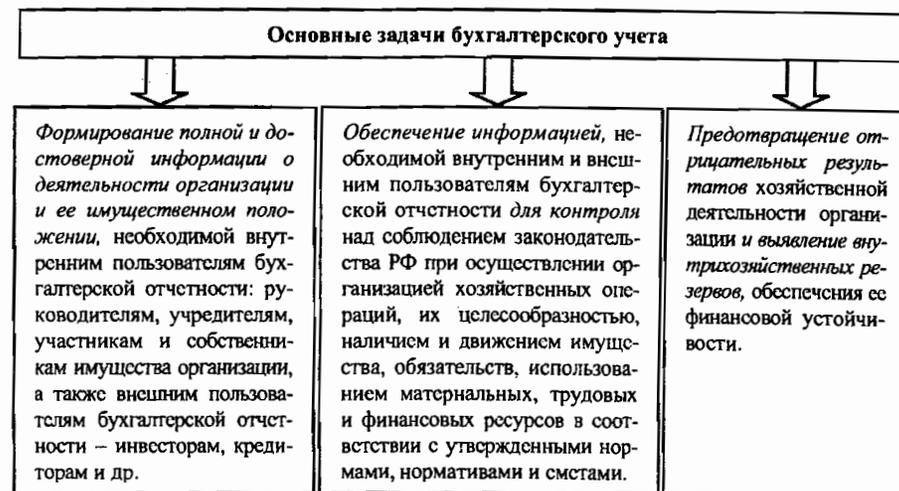


Рис. 1.1. Задачи бухгалтерского учета

Предметом бухгалтерского учета является деятельность организации, которую представляют следующие объекты (рис. 1.2).

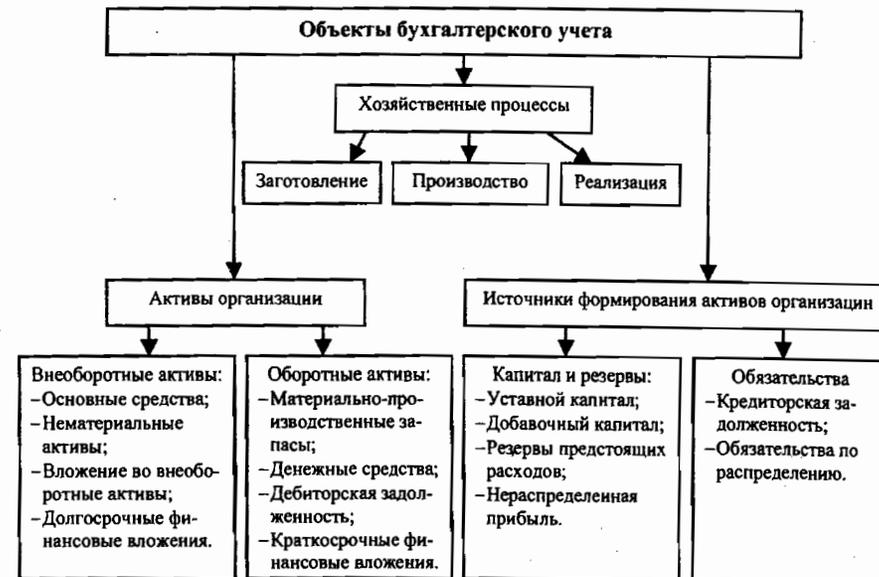


Рис. 1.2. Объекты бухгалтерского учета

### Организация различных видов учета на предприятии

Организационные аспекты учетных процедур на предприятии схематично можно представить следующим образом (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Виды учета, применяемые на предприятии

Рассмотрим все три вида учета:

**Финансовый учет** – формирование информации в сфере денежного процесса.

В силу наиболее длительного периода становления и достаточно жесткой правовой привязки финансовый учет имеет достаточно обширное нормативное обеспечение, что не исключает и наличия ряда проблем.

Наряду с кадровыми и техническими проблемами, особого внимания заслуживают проблемы методологические.

**Кадровые проблемы** связаны с уровнем квалификации как главного бухгалтера, так и рядовых работников и даже в большей мере именно их, так как главные бухгалтера посещают семинары, получают аттестаты профессионального бухгалтера. Рядовые работники бухгалтерии, как правило, лишены этого, и имея в нагрузку определенный участок работы, зачастую не знают, что делается за соседним рабочим столом, и не представляют последствий своих ошибок в части влияния на конечный финансовый результат деятельности предприятия.

Преодолеть эту проблему можно с помощью проведения краткосрочных курсов (1 неделя) с последующим подтверждением квалификации (тестирование) и получения документа. Проводить эту процедуру можно 1 раз в 2 года.

**Технические проблемы**, как правило, связаны с автоматизацией учетного процесса и здесь следует выделить 2 аспекта. Первый связан с использованием нелицензионных программ, что приводит к сбоям в работе и утрате информации.

Второй связан с отсутствием в большинстве организаций утвержденного документооборота и информационных потоков, в связи с чем не распечатываются журналы-ордера, главная книга и т.д.

**Методологические проблемы** связаны с не использованием стандартизации на большинстве предприятий, то есть в работе не используются Положения (стандарты) бухгалтерского учета.

Тенденции последних лет показали, что «деление» бухгалтерских кадров на «элитные» и «не элитные» не способствует быстрому решению перечисленных выше проблем.

**Налоговый учет.** Ведение налогового учета обусловлено ст. 25 НК РФ и обязательность ведения введена с 01.01.2002 г. Практика введения учета в 2002 году показала, что в основной массе предприятия не спешат организовывать полноценный налоговый учет, то есть с заполнением регистров налогового учета. Большинство бухгалтеров в работе продолжают работать «по отклонениям», то есть корректировка налогооблагаемой прибыли осуществляется при помощи бухгалтерских справок, – по аналогии с 2001 годом. Можно предположить, что подобный подход к ведению налогового учета обусловлен не столько «нежеланием» бухгалтерского аппарата, сколько отсутствием удобных для заполнения регистров налогового учета. Предложенные же нормативные регистры налогового учета «по общему признанию практически не пригодны к употреблению». И как следствие этого – каждое предприятие осталось один на один с организационными аспектами налогового учета, и если у учетных работников не хватает квалификации для самостоятельного решения этой проблемы, то они приглашают для решения этой проблемы консультационные или аудиторские фирмы.

**Управленческий учет** – это система планирования, финансирования, расходования и контроля за этими процессами с помощью инструментов учета и отчетности.

На сегодняшний день не существует однозначного определения управленческого учета. Какая-либо нормативная законодательная база по управленческому учету отсутствует. Иногда, для простоты, управленческий учет ограничивают только задачами сбора, агрегирования (группировки) информации и формирования управленческой отчетности, то есть формированием информационной среды для руководителей и менеджеров, принимающих управленческие решения. Некоторые рассматривают его как систему управления прибылью предприятия через управление затратами.

Управленческий учет в любой трактовке не является учетом в узком смысле этого слова, а включает также и планирование, и контроль, и анализ.

Управленческий учет – это система:

- планирования расходных и доходных показателей;
- привлечения финансовых средств;

- распределения поступивших средств в соответствии с планом;
- учета фактически осуществленных расходов и соотнесения их с плановыми показателями;
- формирования внутренней и внешней отчетности о полученных и израсходованных средствах;
- контрольных мероприятий за всеми этими процессами.

## 1.2. Нормативное регулирование бухгалтерского учета в РФ

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

- *1-й уровень* – законодательный: Закон «О бухгалтерском учете» и другие законы;
- *2-й уровень* – стандарты (положения) по бухгалтерскому учету и отчетности;
- *3-й уровень* – методические рекомендации (указания), инструкции, комментарии, письма Минфина РФ и других ведомств;
- *4-й уровень* – рабочие документы по бухгалтерскому учету самого предприятия. К ним следует отнести схему документооборота и Приказ по учетной политике.

По состоянию на 1 января 2009 года действуют следующие Положения по бухгалтерскому учету:

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утвержденное приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н (далее – ПБУ 1/2008). В ПБУ 1/2008 изложены требования по формированию учетной политики организации, порядок ее утверждения, а также порядок внесения изменений в учетную политику. Кроме того, в ПБУ 1/2008 сформулированы основные принципы бухгалтерского учета – требования и допущения. В данном ПБУ указаны вопросы, которые обязательно должны быть раскрыты в учетной политике организации, независимо от ее организационно-правовой формы, сферы деятельности и объема производства и реализации.

2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/2008, утвержденное приказом Минфина от 24 октября 2008 г. № 116н (далее – ПБУ 2/2008). Как следует из названия ПБУ, оно носит ярко выраженный отраслевой характер: регулирует отдельные вопросы организации бухгалтерского учета в строительных организациях.

3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006, утвержденное приказом Минфина РФ от 27 ноября 2006 г. № 154н (далее –

ПБУ 3/2006). Данный стандарт применяется теми организациями, которые осуществляют расчеты в иностранной валюте.

4. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденной приказом Минфина от 6 июля 1999 г. № 43н (далее ПБУ 4/99). В нем установлен состав бухгалтерской отчетности и общие требования к ее составлению.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/2001, утвержденное приказом Минфина от 9 июня 2001 г. № 44н (далее – ПБУ 5/2001).

ПБУ 5/2001 устанавливает порядок оценки материально-производственных запасов в зависимости от источников их поступления (приобретение за плату, изготовление силами организации, внесение в качестве вклада в уставный капитал и т.п.), методы оценки материалов при их списании в производство, состав информации о состоянии материальных запасов, подлежащей отражению в отчетности.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/2001, утвержденное приказом Минфина от 30 марта 2001 г. № 26н (далее ПБУ – 6/2001). ПБУ 6/2001 устанавливает подходы к оценке объектов основных средств в зависимости от источников их поступления в организацию, способы и порядок начисления амортизации, порядок отражения в учете операций по восстановлению основных средств (реконструкции, модернизации и ремонта), порядок отражения в учете выбытия основных средств, а также операций по переоценке.

7. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98), утвержденное приказом Минфина от 25 ноября 1998 г. № 56н (далее – ПБУ 7/98). Положение применяется исключительно для целей бухгалтерской отчетности и только при наличии соответствующих условий – событий после даты составления бухгалтерской отчетности.

8. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/2001, утвержденное приказом Минфина от 28 ноября 2001 г. № 96н (далее ПБУ 8/2001). Данное положение также применяется при составлении бухгалтерской отчетности.

9. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное приказом Минфина от 6 мая 1999 г. № 32н (далее ПБУ 9/99). Положение регулирует порядок определения выручки от продаж (реализации) продукции, работ или услуг, формирования прибыли и учета внереализационных доходов.

10. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное приказом Минфина от 6 мая 1999 г. № 33н (далее – ПБУ 10/99). В настоящее время этот стандарт является единственным, для которого существует аналог в международных стандартах финансовой отчетности. ПБУ 10/99 регулирует порядок признания и общие правила

отражения в бухгалтерском учете и отчетности расходов организации, относимых на увеличение себестоимости продукции (работ, услуг) и принимаемых к уменьшению валовой прибыли организации.

11. Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» ПБУ 11/2008, утвержденное приказом Минфина России от 29 апреля 2008 № 48н (далее – ПБУ 11/2008). Применяется тем, кто публикует свою бухгалтерскую отчетность в соответствии с законодательством РФ, учредительными документами либо по собственной инициативе.

12. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000), утвержденное приказом Минфина от 27 января 2000 г. № 11н (далее – ПБУ 12/2000). ПБУ 12/2000 используется для целей бухгалтерской отчетности, а также для анализа данных о финансовых показателях деятельности различных операционных и географических сегментов.

13. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000, утвержденное приказом Минфина от 16 октября 2000 г. № 92н (далее – ПБУ 13/2000). Данное Положение применяют организации, получающие государственную помощь или средства бюджетного финансирования под выполнение определенного заказа (выпуск продукции, выполнение работ или оказание услуг). ПБУ 13/2000 определяет порядок признания полученных средств суммами государственной помощи, а также устанавливает схему бухгалтерского учета поступления и использования бюджетных средств.

14. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, утвержденное приказом Минфина России от 12 июля 2007 г. № 153н (далее – ПБУ 14/2007). Положение регулирует порядок оценки, учета и списания такого вида внеоборотного имущества организации, как нематериальные активы.

Особой разновидностью объектов нематериальных активов является деловая репутация организации. Особенности организации бухгалтерского учета подобных активов также регламентируют отдельный раздел ПБУ 14/2007.

15. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008, утвержденное приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 107н (далее – ПБУ 15/2008). Положение устанавливает общеметодологические подходы к учету заемных средств и расходов, связанных с их привлечением. Также отдельно регулируется отражение в бухгалтерском учете привлечения заемных средств, осуществленного посредством выпуска и продажи ценных бумаг (облигаций, векселей и т.п.).

16. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/2002, утвержденное приказом Минфина РФ от 02.07.2002 г. № 66н (далее – ПБУ 16/2002). Положение устанавливает требования по раскрытию информации по прекращаемой деятельности, за исключением прекращения деятельности вследствие чрезвычайных обстоятельств.

17. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/2002, утвержденное приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 115н (далее – ПБУ 17/2002). В Положении определены понятие НИ-ОКР, признание расходов по НИОКР и их состав и списание. Кроме того, определен порядок раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

18. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/2002, утвержденное приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 114н. Положение распространяется на все предприятия, уплачивающие налог на прибыль и может не применяться субъектами малого предпринимательства. В нем зафиксированы особенности организации учета постоянных, временных разниц и налоговых обязательств, налоговых активов: их признанием и отражением в бухгалтерском учете.

19. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/2002, утвержденное приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н (далее – ПБУ 19/2002). Положение устанавливает общеметодологические подходы к учету финансовых вложений.

20. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/2003, утвержденное приказом Минфина России от 24 ноября 2003 г. № 105н (далее – ПБУ 20/2003). Основная задача ПБУ 20/2003 состоит в представлении всем заинтересованным пользователям бухгалтерской отчетности информации относительно доли участия коммерческих организаций в совместной деятельности. Под действие ПБУ 20/03 попадают следующие хозяйствующие субъекты: коммерческие организации (кроме кредитных организаций), являющиеся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, заключившие договоры, условиями которых устанавливается распределение между участниками обязанностей по финансовой и иной совместно осуществляемой деятельности с целью получения экономических выгод или дохода.

21. Положение по бухгалтерскому учету «Изменение оценочных значений» ПБУ 21/2008, утвержденное приказом Минфина России от 6 октября 2008 № 106н (далее – ПБУ 21/2008).

Положение устанавливает правила признания и раскрытия в бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации информации об изменениях оценочных значений.

### 1.3. Организация бухгалтерского учета на предприятии

#### 1.3.1. Общие положения

Бухгалтерия является самостоятельным структурным подразделением предприятия с непосредственным его подчинением директору.

### 1.3.6. Взаимоотношения бухгалтерии с другими структурными подразделениями предприятия

Бухгалтерия взаимодействует:

- со всеми структурными подразделениями по вопросам документального оформления осуществления хозяйственных операций;
- с юридической службой – по правовым вопросам, связанным с подготовкой документов, разрешением трудовых, хозяйственных и иных споров;
- с кадровой службой – по вопросам подбора кадров в бухгалтерию, по расчетам заработной платы работникам предприятия. Кадровая служба обязана представлять в бухгалтерию копии приказов по личному составу.

От такого взаимодействия зависит эффективность принятия управленческих решений.

## 2.1. Общая характеристика методов бухгалтерского учета

*Основные объекты бухгалтерского учета.* Основными объектами бухгалтерского учета являются: имущество организации, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

*Конечная цель учетного процесса* – выявление финансового результата:

1. Прибыль (положительный результат);
2. Убыток (отрицательный результат).

*К методам бухгалтерского учета относятся:*

1. Бухгалтерские счета;
2. Двойная запись;
3. Бухгалтерский баланс;
4. Документация (первичная и промежуточная);
5. Оценка;
6. Калькуляция;
7. Инвентаризация;
8. Бухгалтерская отчетность.

Положением по учетной политике установлены следующие *допущения (принципы) ведения бухгалтерского учета*: имущественной обособленности организации, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики и временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

*Допущение имущественной обособленности* означает, что имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственника.

*Допущение непрерывности деятельности организации* означает, что она будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствует намерение ликвидации или существенного сокращения деятельности.

*Допущение последовательности применения учетной политики* означает, что выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому.

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