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).

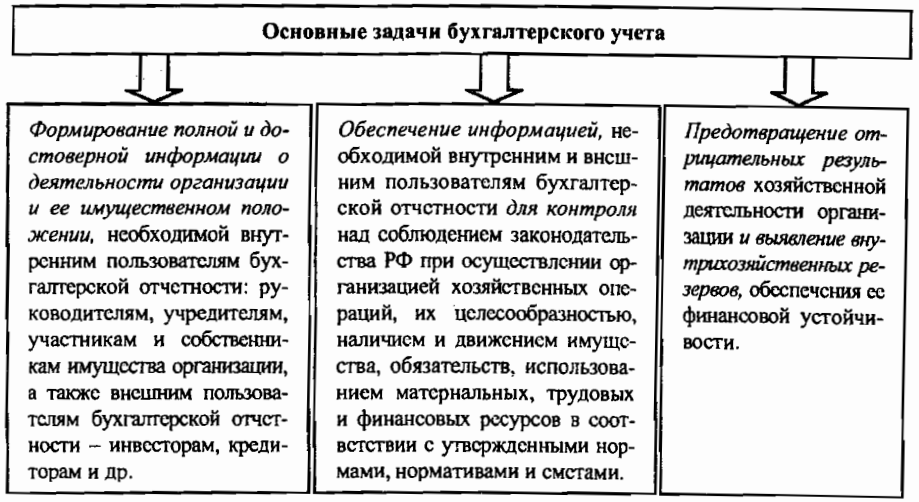

Рис. 1.1. Задачи бухгалтерского учета

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).

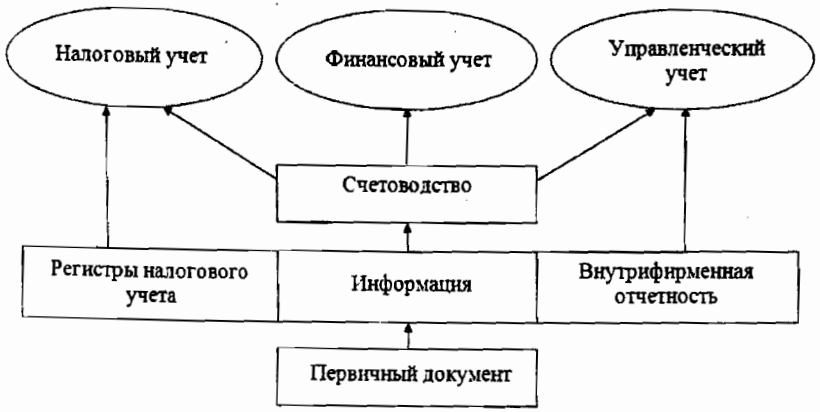

Рис. 1.3. Виды учета, применяемые на предприятии

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 нагрузке 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 объемы 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 3/20006). 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 заказ (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 НИОКР, 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.

ГЛАВА 2
МЕТОДЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

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.

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

Требование осмотрительности (осторожности, в западной практике еще и консерватизма) означает большую готовность к учету потерь (расходов) пассивов, чем возможных доходов и активов (не допуская скрытых резервов).

Требование приоритета содержания перед формой означает, что в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности должны отражаться исходя не только из их правомерной формы, но и экономического содержания актов и условий хозяйствования.

Требование непротиворечивости обуславливает необходимость тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам по синтетическим счетам на первое число каждого месяца, показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета, а также показателей отчетности на начало и конец периода.

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

Одним из основных принципов финансового учета является *принцип начислений*. Он неразрывно связан с методологическим допущением при исчислении прибыли – правилом соответствия. Согласно этому правилу расходы должны быть отнесены к тому отчетному периоду, в котором были получены доходы, ставшие возможным благодаря этим расходам. При этом в расчет не принимается момент получения (выплаты) денег.

В соответствии с Первым международным учетным стандартом основополагающими бухгалтерскими принципами являются: продолжение деятельности, преемственность (постоянство) учетной политики и начисления (накопления, прироста).

Ведение бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с нормативными документами, имеющими разный статус.

2.2. Классификация объектов бухгалтерского учета

Все объекты бухгалтерского учета классифицируются по двум признакам:

1. По составу и размещению;
2. Источники их формирования.

Классификация объектов бухгалтерского учёта организации представлена на рис. 2.1.

Расшифруем некоторые понятия.

Дебиторская задолженность – это задолженность других предприятий или лиц перед данными предприятиями. Предприятия или лица в этом случае называется *дебиторами*.

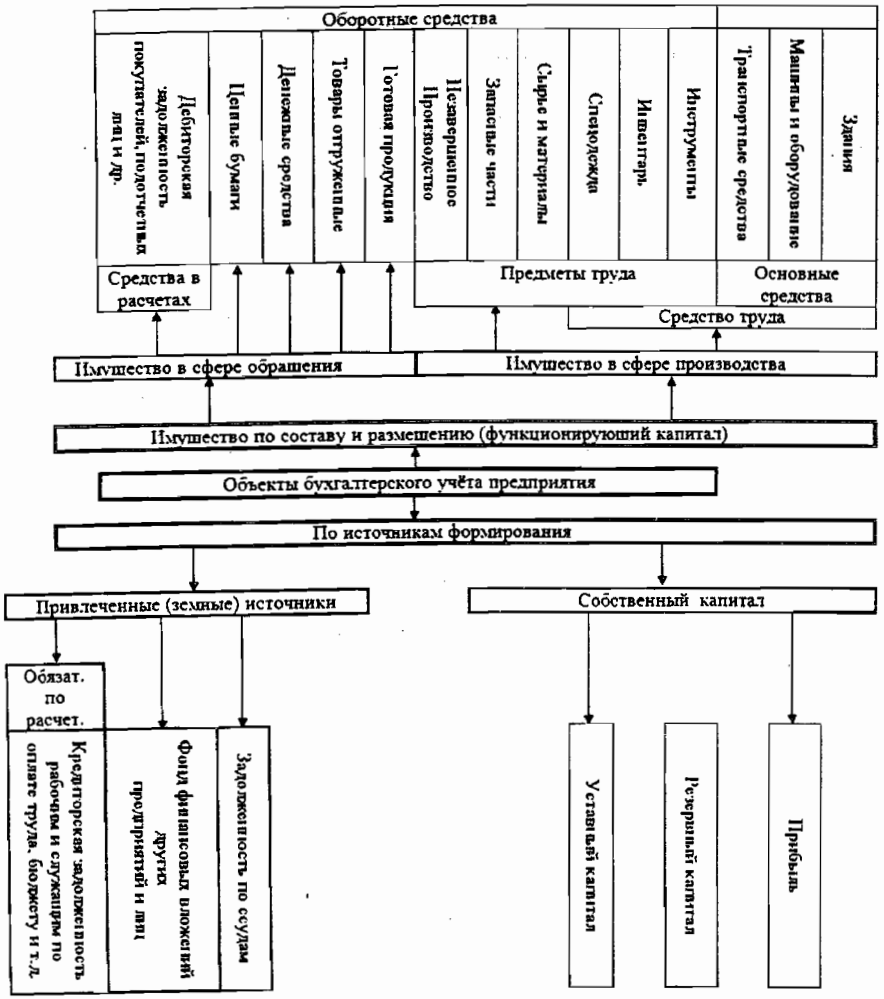

Рис. 2.1. Классификация объектов бухгалтерского учёта предприятия

Кредиторская задолженность – это задолженность данного предприятия перед другими предприятиями или лицами. Предприятия или лица в этом случае называются *кредиторами*.

Обе группы показывают одни и те же объекты учёта в двух разрезах, а значит итоговые данные этих групп всегда равны между собой. Это равенство называется *балансовым обобщением* или *балансом*. Это основной метод бухгалтерского учета.

Один из основоположников учета Лука Пачоли отмечает в своем трактате «О счетах и записях: «Каждому должно быть известно, что никто не может расходовать больше того, чего у него нет, и не может отдавать того, чего он не получал».

2.3. Значение и классификация счетов. Двойная запись. План счетов бухгалтерского учета

Получение сведений о движении объектов учёта осуществляется с помощью бухгалтерских счетов. Счет представляет собой способ группировки и текущего отражения хозяйственных операций, происходящих в имуществе и источниках средств предприятия. Отражение операций на счетах ведется в денежном измерителе, а в необходимых случаях – в натуральном и трудовом измерителе.

Все изменения, происходящие с объектами бухгалтерского учета, представляют собой либо их увеличение, либо уменьшение. С целью раздельного учета увеличения и уменьшения счет делится на две части: левая – дебет (Д); кредит – (К).

Счет – это особая таблица, разделенная условно на две части:

Счет	
Дебет	Кредит

По строению счета бывают: активные, пассивные, активно-пассивные.

Схема активного счета

Активные счета предназначены для учета имущества предприятия по составу и размещению.

Дебет	*Активный счет*	Кредит
Сальдо: Увеличение *Оборот:*		Уменьшение *Оборот:*
Сальдо:		

Сальдо применяется для обозначения разницы между Дебетом и Кредитом. *Оборот* – сумма хозяйственных операций, произведенных за отчетный период *без учета входящего остатка*.

Схема пассивного счета

Пассивные счета предназначены для учета источников формирования имущества.

Дебет	*Пассивный счет*	Кредит
	Сальдо:	
Увеличение *Оборот:*		Уменьшение *Оборот:*
	Сальдо:	

Существует два вида активно-пассивных счетов:

1. Счета расчетов.
2. Счета финансовых результатов.

Активно-пассивные счета расчетов могут иметь одновременно и кредитовое, и дебетовое сальдо. Такое сальдо называется *развернутым*.

Синтетическими называют счета, дающие обобщенные показатели об имуществе и источниках его формирования и хозяйственных процессах по экономически однородным группам только в денежном выражении.

Аналитические – детализирующие содержание синтетических счетов по отдельным видам имущества, их источников и процессов, как в натуральном, так и в денежном выражении.

Объекты учёта группируются по счетам, согласно плана счетов, который имеет 8 разделов. Все счета, сгруппированные в этих разделах, имеют двузначный код и находят отображение в балансе. Особую группу счетов представляют собой *забалансовые счета*. У них в коде 3 знака. На них отображается имущество, *не принадлежащие предприятию, не учитываемое в балансе*.

Классификация счетов предприятия по назначению и экономическому содержанию приведена в табл. 2.1.

Таблица 2.1

Классификация счетов бухгалтерского учета

По экономическому содержанию	По назначению	По строению	№ счетов согласно плана счетов
Счета для учета активов и источников их формирования	Инвентарные счета	*Активные*	01, 04, 07, 08, 10, 21, 43, 41, 45, 58
	Дополнительные счета	*Активно-пассивные*	14, 42
	Денежные счета	*Активные*	50, 51, 52, 55, 57
	Счета фондовые	*Пассивные*	80, 82, 83, 96
	Счета расчетные	*Активно-пассивные*	60, 62, 63, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76, 79
	Счета регулирующие	*Активные* *Пассивные*	63, 02, 05
	Ссудные счета и финансирования	*Пассивные*	66, 67
	Счета для учета отвлеченных средств	*Активные*	94, 84 (убытки)
Счета для учета хозяйственных процессов и их финансового результата	Счета собирательные и собирательно-распределительные	*Активные*	15, 16, 25, 26, 28, 29, 97, 44
	Счета калькуляционные	*Активные*	20, 23
	Счета операционно-результативные	Активно-пассивные	90, 91
	Счета финансовых результатов	*Активно-пассивные*	99

Наиболее полную классификацию счетов Плана счетов во взаимосвязи с бухгалтерским балансом представил в своей статье «Бухгалтерский учет основных средств, капитала и прибыли» Профессор кафедры бухгалтерского учета Финансовой академии при Правительстве РФ В.Е. Ануфриев.

Таблица 2.2

Классификационная характеристика счетов Плана счетов

№ п/п	Наименование счета	№ счета	Принадлежность к классификационной группе	Активный – А; Пассивный – П; Без остатка – БО	Способ формирования балансовых статей на основе бухгалтерских счетов		
					перенос остатка по счету в баланс	предварительное	
						сложение	разложение
1	Основные средства	01	Инвентарный	А	-	х	-
2	Амортизация основных средств	02	Регулирующий, контрактивный	П	-	х	-
3	Доходные вложения в материальные ценности	03	Инвентарный	А	-	х	-
4	Нематериальные активы	04	Инвентарный	А	-	х	-
5	Амортизация нематериальных активов	05	Регулирующий, контрактивный	П	-	х	-
6	Оборудование к установке	07	Инвентарный	А	-	х	-
7	Вложения во внеоборотные активы	08	Калькуляционный, инвентарный	А	-	х	-
8	Материалы	10	Инвентарный	А	-	х	-
9	Животные на выращивании и откорме	11	Инвентарный	А	х	-	-
10	Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	Регулирующий, контрактивный	П	-	х	-
11	Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	Калькуляционный	А или БО	-	х	-
12	Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	Регулирующий, контрарно-дополнительный	А или П	-	х	-
13	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	Расчетов	А	х	-	-
14	Основное производство	20	Калькуляционный, инвентарный	А	-	х	-
15	Полуфабрикаты собственного производства	21	Инвентарный	А	-	х	-
16	Вспомогательные производства	23	Калькуляционный, инвентарный	А	-	х	-
17	Общепроизводственные расходы	25	Собирательно-распределительный	БО	-	-	-
18	Общехозяйственные расходы	26	Собирательно-распределительный	БО	-	-	-

Продолжение табл. 2.2

№ п/п	Наименование счета	№ счета	Принадлежность к классификационной группе	Активный – А; Пассивный – П; Без остатка – БО	Способ формирования балансовых статей на основе бухгалтерских счетов		
					перенос остатка по счету в баланс	предварительное	
						сложение	разложение
19	Брак в производстве	28	Калькуляционный, собирательно-распределительный	БО	-	-	-
20	Обслуживающие производства и хозяйства	29	Калькуляционный	А	-	х	-
21	Выпуск продукции (работ, услуг)	40	Регулирующий	БО	-	-	-
22	Товары	41	Инвентарный	А	-	х	-
23	Торговая наценка	42	Регулирующий, контрактивный	П	-	х	-
24	Готовая продукция	43	Инвентарный	А	-	х	-
25	Расходы на продажу	44	Калькуляционный, собирательно-распределительный	А	-	х	-
26	Товары отгруженные	45	Расчетов	А	х	-	-
27	Выполненные этапы по незавершенным работам	46	Инвентарный	А	-	х	-
28	Касса	50	Инвентарный	А	х	-	-
29	Расчетные счета	51	Инвентарный	А	х	-	-
30	Валютные счета	52	Инвентарный	А	х	-	-
31	Специальные счета в банках	55	Инвентарный	А	-	х	-
32	Переводы в пути	57	Инвентарный	А	-	х	-
33	Финансовые вложения	58	Инвентарный	А	-	-	х
34	Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги	59	Регулирующий, контрактивный	П	-	-	х
35	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	Расчетов	П	-	-	х
36	Расчеты с покупателями и заказчиками	62	Расчетов	А	-	-	х
37	Резервы по сомнительным долгам	63	Регулирующий, контрактивный	П	-	-	-
38	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	Расчетов	П	-	-	х
39	Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	Расчетов	П	-	-	х
40	Расчеты по налогам и сборам	68	Расчетов	П	х	-	х
41	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	Расчетов	П	х	-	-

Окончание табл. 2.2

№ п/п	Наименование счета	№ счета	Принадлежность к классификационной группе	Активный – А; Пассивный – П; Без остатка – БО	Способ формирования балансовых статей на основе бухгалтерских счетов		
					перенос остатка по счету в баланс	предварительное	
						сложение	разложение
42	Расчеты с персоналом по оплате труда	70	Расчетов	П	x	-	x
43	Расчеты с подотчетными лицами	71	Расчетов	А	-	x	-
44	Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	Расчетов	А	-	x	-
45	Расчеты с учредителями	75	Расчетов	А П	-	-	x
46	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	Расчетов	А П	-	x	x
47	Внутрихозяйственные расчеты	79	Расчетов	А П	-	x	x
48	Уставный капитал	80	Фондовый	П	x	-	-
49	Собственные акции (доли)	81	Инвентарный	А	-	x	-
50	Резервный капитал	82	Фондовый	П	x	-	-
51	Добавочный капитал	83	Фондовый	П	x	-	-
52	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	Фондовый	П	x	-	-
53	Целевое финансирование	86	Фондовый	П	x	-	-
54	Продажи	90	Сопоставляющий	БО	-	-	-
55	Прочие доходы и расходы	91	Сопоставляющий	БО	-	-	-
56	Недостачи и потери от порчи ценностей	94	Собирательно-распределительный	БО	-	-	-
57	Резервы предстоящих расходов	96	Бюджетно-распределительный	П	x	-	-
58	Расходы будущих периодов	97	Бюджетно-распределительный	А	x	-	-
59	Доходы будущих периодов	98	Бюджетно-распределительный	П	x	-	-
60	Прибыли и убытки	99	Финансово-результатный	А П	x	-	-

По характеру остатка счета поделены в таблице на активные и пассивные, что отмечено буквами А – активные и П – пассивные. Отсутствие остатка на счетах отмечено знаком «БО» (без остатка), что означает отсутствие связи с балансом.

По способу участия в формировании статей баланса счета поделены на три группы:

1. Прямой механический перенос суммы сальдо по счету в баланс;
2. Предварительные арифметические (алгебраические) действия, в результате которых балансовая статья формируется из информации, содержащейся на нескольких бухгалтерских счетах (субсчетах);
3. Предварительные арифметические действия, в результате которых балансовые статьи формируются из данных, полученных путем разложения информации одного счета на две балансовые статьи.

Классификация бухгалтерских счетов по структуре представлена на рис. 2.2. На схеме показано, что на первой стадии группировки бухгалтерские счета делятся в зависимости от их назначения на четыре группы: основные, регулирующие, операционные и финансово-результатные счета.

На основных счетах накапливается информация, характеризующая движение имущества и капитала предприятия и состояние расчетов с его дебиторами и кредиторами. Эти счета являются базовыми для формирования статей бухгалтерского баланса.

Регулирующие счета уточняют стоимостную характеристику объектов бухгалтерского учета, отражаемых на основных счетах, они не имеют самостоятельного значения, а являются только их дополнением. С их помощью текущая учетная оценка активов, отражаемых на основных счетах, регулируется до суммы их балансовой стоимости (оценки).

Операционные счета предназначены для отражения на них расходов, связанных с осуществлением хозяйственных операций, процессов заготовления, производства и реализации продукции, товаров, работ и услуг.

Финансово-результатные счета предназначены для определения результатов сопоставления доходов и связанных с их получением расходов предприятия и выявления его прибыли или убытка.

Хозяйственная деятельность предприятия складывается из отдельных хозяйственных операций, которые отражают движение имущества предприятия и его источников.

Движение имущества отражается при помощи *метода двойной записи*, т.е. в одной и той же сумме по Дебету одного и по Кредиту другого счета. Взаимосвязь между счетами бухгалтерского учета называется *корреспонденцией*. Практически корреспонденция оформляется бухгалтерской записью (так называемой проводкой). Открытие счетов, записи в них хозяйственных операций и их закрытие осуществляется по определенным правилам. При открытии счета в него записывается начальное сальдо: на активных счетах в дебет, на пассивных – в кредит.

В течение отчетного периода на счетах отражаются суммы хозяйственных операций: увеличение – по дебету активных и кредиту пассивных счетов; уменьшение – по кредиту активных и дебету пассивных. Закрытие

счета производится в конце отчетного периода. На счете подсчитываются обороты и выводится конечное сальдо.

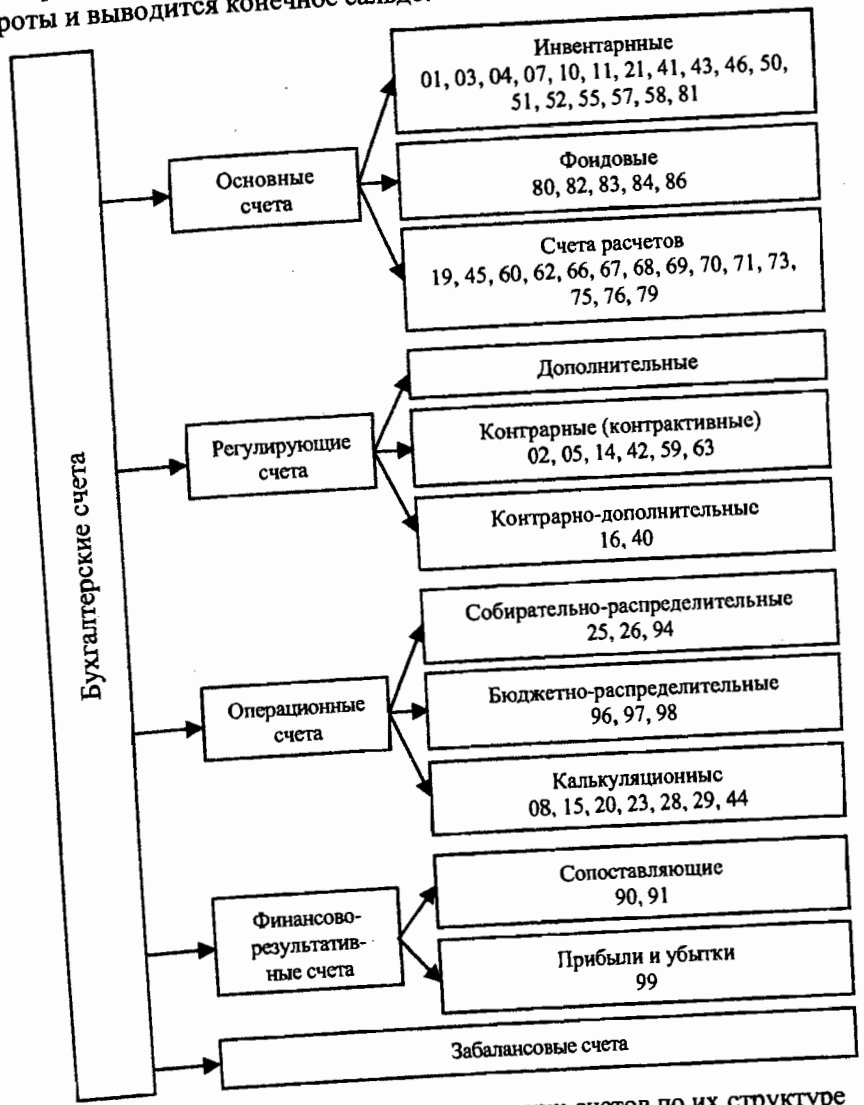

Рис. 2.2. Классификации бухгалтерских счетов по их структуре

2.4. Бухгалтерский баланс

Бухгалтерский баланс – это сгруппированные в определенном порядке и обобщенные сведения о величине имущества предприятия и источниках его формирования в едином денежном измерителе на конкретный момент времени.

Баланс является отчетным документом и составляется, как правило, на первое число месяца.

Баланс строится на известной нам классификации объектов учёта предприятия по составу и размещению и по источникам формирования и имеет 2 части.

Баланс предприятия

Актив	Пассив
Имущество предприятия по составу и размещению	*Источники формирования имущества предприятия*
Баланс:	Баланс:

Актив означает «деятельный». Пассив означает «не деятельный».

Активы – это то, чем предприятие владеет. *Пассивы* – то, что предприятие должно. В активе показываются имущество предприятия (основные средства, нематериальные активы, вложения во внеоборотные активы, производственные запасы, незавершенное производство, готовая продукция, денежные средства, дебиторская готовая продукция, денежные средства, дебиторская задолженность и др.). В пассиве баланса показываются источники имущества предприятия (собственные источники предприятия: Уставный капитал, нераспределенная прибыль, резервы специального назначения; заемные средства: долгосрочные и краткосрочные кредиты банка, и другие заемные средства, кредиторская задолженность).

Имущество и источники имущества сгруппированы в балансе в разделах и статьях баланса.

Слово «баланс» переводится как двучашечные весы или равновесие. В бухгалтерском балансе Левая часть *(Актив)* равняется правой *(Пассив)*. Это вытекает из принципа построения баланса: в активе и пассиве отражаются одно и то же имущество предприятия, но рассмотренное с двух сторон (по составу – в активе, по источникам – в пассиве).

Итог баланса носит название «валюта баланса».

Бухгалтерский баланс – это способ обобщенного отражения наличия имущества предприятия и источников его образования на определенную дату в денежной оценке, т.е. отражаются остатки по счетам. Движение средств предприятия в балансе не отражено.

Лука Пачоли определял баланс как «… синтез не закрывшихся счетов».

Бухгалтерский баланс – одна из составляющих бухгалтерской отчетности, формируемой организацией. Элементами формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовом положении организации, которые отражаются в бухгалтерском балансе, являются активы, обязательства и капитал (Концепция).

Бухгалтерский баланс должен характеризовать финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату и содержать следующие числовые показатели (ПБУ 4/99).

Таблица 2.3

Числовые показатели бухгалтерского баланса (ПБУ 4/99)

Раздел	Группа статей	Статьи
АКТИВ		
Внеоборотные активы	Нематериальные активы	Права на объекты интеллектуальной (промышленной) собственности
		Патенты, лицензии, торговые знаки, знаки обслуживания, иные аналогичные права и активы
		Деловая репутация организации
	Основные средства	Земельные участки и объекты природопользования
		Здания, машины, оборудование и другие основные средства
		Незавершенное строительство
	Доходные вложения в материальные ценности	Имущество для передачи в лизинг
		Имущество, предоставляемое по договору проката
	Финансовые вложения	Инвестиции в дочерние общества
		Инвестиции в зависимые общества
		Инвестиции в другие организации
		Займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев
		Прочие финансовые вложения
Оборотные активы	Запасы	Сырье, материалы и другие аналогичные ценности
		Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)
		Готовая продукция, товары для перепродажи и товары отгруженные
		Расходы будущих периодов
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	
	Дебиторская задолженность	Покупатели и заказчики
		Векселя к получению
		Задолженность дочерних и зависимых обществ
		Задолженность участников (учредителей) по вкладам в уставный капитал
		Авансы выданные
		Прочие дебиторы
	Финансовые вложения	Займы, предоставленные организациям на срок менее 12 месяцев
		Собственные акции, выкупленные у акционеров
		Прочие финансовые вложения
	Денежные средства	Расчетные счета
		Валютные счета
		Прочие денежные средства

Продолжение табл. 2.3

Раздел	Группа статей	Статьи
ПАССИВ		
Капитал и резервы	Уставный капитал	
	Добавочный капитал	
	Резервный капитал	Резервы, образованные в соответствии с законодательством
		Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток – вычитается)	
Долгосрочные обязательства	Заемные средства	Кредиты, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты
		Займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты
	Прочие обязательства	
Краткосрочные обязательства	Заемные средства	Кредиты, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты
		Займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты
	Кредиторская задолженность	Поставщики и подрядчики
		Векселя к уплате
		Задолженность перед дочерними и зависимыми обществами
		Задолженность перед персоналом организации
		Задолженность перед бюджетом и государственными внебюджетными фондами
		Задолженность участникам (учредителями) по выплате доходов
		Авансы полученные
		Прочие кредиторы
	Доходы будущих периодов	
	Резервы предстоящих расходов и платежей	

2.5. Бухгалтерский принцип начисления. Сущность, виды и методы начислений

Одним из основных принципов финансового учета является принцип начисления, так как он связан с методологическим допущением при исчислении прибыли – правилом соответствия.

Допущение как базовый принцип учета предполагает определенные условия, которые организация создает при организации бухгалтерского учета.

Допущение «временной определенности фактов хозяйственной деятельности» означает, что они отражаются в бухгалтерском учете и отчет-

ности того периода, в котором совершены, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Например, начисленная работникам организации оплата труда относится на издержки производства или обращения того периода, в котором она начислена, независимо от фактического времени выплаты начисленной суммы работникам. В международной бухгалтерской практике допущению временной определенности фактов хозяйственной деятельности соответствует основополагающий «принцип начисления» [37, с. 26].

Согласно этому правилу расходы должны быть отнесены к тому отчетному периоду, в котором были получены доходы, ставшие возможными благодаря этим расходам. При этом в расчет не принимается момент получения денег. В случае если организация производит расходы или получает доходы в одном отчетном периоде, а относятся они к другому периоду (или нескольким периодам), то расходы следует распределять между разными отчетными периодами каким-либо способом.

В качестве примера можно привести начисление амортизации, когда стоимость объектов основных средств списывается на затраты организации постепенно (равными частями), так как считается, что эта часть стоимости способствовала получению организацией дохода в данном конкретном отчетном периоде.

Правило соответствия позволило разработать *принцип начисления.* Сущность принципа начисления заключается в том, что хозяйственная операция записывается в учетных регистрах в момент ее совершения, а не в момент получения денег.

Доход (увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)) [26] отражается в том периоде, когда возникло право на его получение.

В отчетном периоде регистрируются только те расходы (уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)) [21], которые привели к получению дохода данного отчетного периода.

От того, когда доход будет отражен в учете как полученный, зависят такие показатели, как:

- Величина прибыли;
- Сумма налогового платежа;
- Размер выплачиваемых дивидендов;
- Финансовая стабильность предприятия.

При отражении в учете момента признания дохода рекомендуется исходить также из *принципа осмотрительности*, в соответствии с которым, доходы признаются полученными тогда, когда уже не существует сомнения в их получении.

Начисление – это факт признания задолженности и оно необходимо в следующих случаях:

- при отражении в учете реально произведенных, но не оплаченных расходов, а так как оплата еще не произведена, то в учете отражается образование кредиторской задолженности (например, начисление заработной платы);
- при отражении в учете реально причитающегося, но не полученного в отчетном периоде, дохода.

Признание реальности получения дохода позволят отразить его на счете «Продажи» с одновременным отражением дебиторской задолженности.

Начисление осуществляется в два этапа:

1. *Этап констатации*, то есть признание доходов в момент их получения, а расходов – при возникновении. Констатация отражает возникновение у организации дебиторской или кредиторской задолженности.
2. *Этап трансформации*, то есть корректировки счетов. Корректирующими называют проводки, которые, как правило, делают в конце отчетного периода для приведения в соответствие доходов и расходов. На принципе соответствия основаны многие корректирующие проводки, так как он требует, чтобы расходы, произведенные с целью получения доходов, вычитались из этих доходов в течение отчетного (бухгалтерского) периода, что позволит правильно отразить в учете формирование прибыли предприятия.

Существует два метода начислений:

- Кассовый;
- Кумулятивный.

Кассовый метод, при котором реализация происходит (а значит и прибыль считается полученной) после поступления денег, а расходы отражаются в учете после выплаты денег. Например, по кассовому методу прибыль от услуг, выполненных, но не оплаченных в конце предшествующего года будет после их оплаты отнесена к прибыли следующего года. Расходы, произведенные в предшествующем году, а оплаченные в следующем году будут рассматриваться как расходы следующего года.

Используя этот метод, организации не делают корректирующих записей, не осуществляют соответствия между доходами и расходами.

Кассовый метод может использоваться лишь на небольших фирмах и тогда, когда результаты по нему примерно такие же, что и при кумулятивном методе бухгалтерского учета, или для целей налогообложения.

Кумулятивный метод (метод начисления) признает прибыль сразу после продажи товаров или предоставления услуг независимо от времени получения денег. Расходы же признаются затратами по мере их осуществления, независимо от момента фактического платежа. Например, когда услуга оказывается в кредит, с отсрочкой платежа, прибыль признается сразу, несмотря на то, что деньги еще не были получены. Позднее, при поступлении денег, выручка, прибыль учитываться уже не будут, так как были отражены в учете раньше.

При кумулятивном методе перед подготовкой финансовой отчетности широко используются корректирующие проводки.

2.6. Особенности ведения бюджетного учета в Российской Федерации

Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях – бюджетный учет является составной частью российской национальной системы бухгалтерского учета, специализированной на создании учетной информации для управления государственными (муниципальными) финансами на всех уровнях властных структур бюджетной системы РФ.

Реализованные реформы в бюджетном учете: система бухгалтерских счетов по учету вложений в нефинансовые активы, метод начисления для учета расходов, начисление амортизации по срокам полезного использования долгосрочного имущества и другие – способствуют значительному повышению достоверности бюджетной отчетности и сближают бюджетный бухгалтерский учет с бухгалтерским учетом коммерческих организаций.

Бухгалтерский учет единиц бюджетной системы РФ в зависимости от возложенных на них функций в ходе исполнения бюджета делится на две области ведения учета: учет по операциям кассового обслуживания бюджета и учет по операциям исполнения бюджета бюджетным учреждением, которое ведет учет финансово-хозяйственных операций по методу начисления. Единая система ведения бухгалтерского учета для всех единиц бюджетной системы РФ обеспечивает формирование качественной прозрачной отчетности о государственных операциях, позволяет консолидировать учетную информацию по правилам бухгалтерского учета.

Бюджетный учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований и операциях, приводящих к изменению активов и обязательств.

Бюджетный учет осуществляется в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете», бюджетным законодательством, иными

нормативными правовыми актами Российской Федерации и Инструкцией по бюджетному учету (Приказ Минфина России от 30.12.2008 № 148н). Раскрываемые подходы бюджетного учета изложены в соответствии с названным инструктивным материалом.

Инструкция № 148н устанавливает единый порядок ведения бюджетного учета в органах государственной власти, органах управления государственных внебюджетных фондов, органах управления территориальных государственных внебюджетных фондов, органах местного самоуправления, бюджетных учреждениях, в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, а также в финансовых органах и органах управления государственных внебюджетных фондов и территориальных государственных внебюджетных фондов, осуществляющих составление и исполнение бюджетов.

Государственная учетная политика реализуется Инструкцией 148н через:

- план счетов бюджетного учета;
- порядок отражения операций по исполнению бюджетов и кассовому обслуживанию исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на счетах бюджетного учета;
- перечень типовых корреспонденций счетов бюджетного учета;
- иные вопросы организации бюджетного учета.

Все операции, проводимые учреждениями, оформляются первичными документами.

Правила оформления первичных документов определены Законом о бухгалтерском учете.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по унифицированной форме первичной учетной документации. Альбом форм документов, утвержденный Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а, был разработан с учетом нормативно-правовых актов по ведению бухгалтерского учета хозяйственных организаций и распространен на юридических лиц всех форм собственности. Инструкцией предусмотрены формы по классу 03, взяты из этого альбома и специально доработаны формы, имеющие класс 05 по ОКУД.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель учреждения по согласованию с главным бухгалтером.

Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами.

Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным – непосредственно после ее окончания.

Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

Первичные учетные документы и регистры, приведенны в приложениях № 2 к Инструкции 148н № 2 «Унифицированные формы первичных учетных документов», № 3 к Инструкции 148н «Перечень рекомендуемых регистров бюджетного учета с указанием обязательных реквизитов и показателей».

Данные проверенных и принятых к учету первичных учетных документов систематизируются по датам совершения операций (в хронологическом порядке) и отражаются накопительным способом в Журналах операций.

Журналы операций подписываются главным бухгалтером и бухгалтером, составившим журнал операций.

По истечении месяца данные оборотов по счетам из журналов операций записываются в Главную книгу.

Автоматизация бюджетного учета основывается на взаимосвязанном едином технологическом процессе обработки первичных учетных документов и отражения операций по соответствующим разделам Плана счетов бюджетного учета.

Инвентаризация имущества, финансовых активов и обязательств, проводится учреждением в соответствии с нормативными правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации.

Отражение операций при ведении бюджетного учета учреждениями осуществляется в соответствии с Планом счетов бюджетного учета, установленным Инструкцией 148н.

Счета в Плане счетов сгруппированы в пять разделов.

Раздел 1 «Нефинансовые активы» включает в себя сведения об основных средствах, о непроизведенных (земля, недра и т.п.) и нематериальных активах, о начисленной амортизации, о материалах, готовой продукции и о капитальных вложениях.

Раздел 2 «Финансовые активы» информирует о денежных средствах и документах учреждения, о его финансовых вложениях (депозиты, акции других предприятий, ценные бумаги), о дебиторской задолженности.

В *разделе 3 «Обязательства»* учитываются все виды кредиторской задолженности учреждения.

Раздел 4 «Финансовый результат» предназначен для отражения положительной либо отрицательной разницы между доходами и расходами учреждения.

Кроме результатов деятельности за текущий год в этом разделе показываются финансовые итоги предыдущих лет, доходы будущих периодов и сведения по кассовому исполнению бюджета.

Раздел 5 «Санкционирование расходов бюджетов» дает информацию о лимитах полученных, переданных бюджетных обязательств, бюджетных ассигнованиях.

В *разделе «Забалансовые счета»* отражаются ценности, временно находящихся в учреждении и не принадлежащих ему (арендованные основные средства (полученные в безвозмездное пользование), материальные ценности, принятые на ответственное хранение или в переработку, полученные по централизованному снабжению и т.п.), бланки строгой отчетности, путевоки в дома отдыха и санатории и др., а также обязательства, ожидающие исполнения.

Всего в Плане счетов около 2000 счетов. Большинство счетов представляет собой не синтетические, а субсчета первого, второго и третьего порядка.

Номер счета Плана счетов бюджетного учета состоит из двадцати шести разрядов. При формировании номера счета используется следующая структура.

Таблица 2.4

Структура Плана счетов бюджетного учета

Разряд				
1-17	18	19-21	22-23	24-26
классификации доходов бюджета, классификации расходов бюджета, классификации источников финансирования дефицита бюджета (без кода классификации операций сектора государственного управления – КОСГУ	Код вида деятельности: – бюджетная деятельность – 1; – приносящая доход деятельность – 2; – деятельность со средствами, находящимися во временном распоряжении – 3.	Код синтетического счета	Код аналитического счета	Код классификации операций сектора государственного управления (приложение № 5 к Инструкции 148н).

Такое построение счета создает аналитическую основу, необходимую при переходе к бюджетированию, ориентированному на результат. Разряды 18-26 образуют код счета бюджетного учета

В бюджетном учете работают только активные и пассивные счета, активно-пассивных счетов нет.

Учреждениям разрешается введение в код аналитического счета Плана счетов разрядов для получения дополнительной информации, необходимой внутренним пользователям.

По правилам бюджетного учета: каждый счет имеет в конце три знака Актив баланса, например: счет 010104 XXX «Машины и оборудование».

010104000 – обозначает дебетовый остаток по счету.

Дебет 010104310 – увеличение стоимости машины и оборудования.

Кредит 010104410- уменьшение стоимости машины и оборудования.

В каждом счете учитывается увеличение стоимости или дебиторской задолженности и уменьшение стоимости или уменьшение дебиторской задолженности, то есть, раскрыты обороты по всем счетам и они накапливаются до конца года.

Пассив баланса, например: счет 030222 XXX «Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению материальных запасов».

030222000 – обозначает кредитовый остаток по счету (кредиторская задолженность).

Кредит 030222730 – увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов.

Дебет 030222830 – уменьшение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов.

В каждом счете отражается увеличение кредиторской задолженности и уменьшение кредиторской задолженности, то есть, раскрыты обороты по всем счетам и они накапливаются до конца года.

Поэтому показатели могут иметь и отрицательное значение, например, если в активе баланса счет 020805000 «Расчеты с подотчетными лицами по оплате транспортных услуг» имеет отрицательное сальдо (кредиторскую задолженность), то он в отчетности показывается в дебете со знаком минус.

В некоторых счетах три последних знака работают как показатель кода экономической классификации расходов.

Например, по кредиту счета амортизации 010404410 «Уменьшение стоимости машин и оборудования за счет амортизации» производится увеличение, т.е. начисление амортизации, а по дебету этого счета идет уменьшение амортизации за счет выбытия основных средств.

Обороты по счетам бюджетного учета, отражающим увеличение и уменьшение активов и обязательств (КОСГУ 310, 410, 340, 440, 510, 610, 560, 660, 730, 830), в регистры бюджетного учета следующего года не переходят.

Счета раздела 4 – накопительные по определенным кодам по доходам (040101100 по одним и тем же последним трем знакам могут быть записи и по дебету, и по кредиту).

Счет по расходам 040101200, расходы по бюджету – 140101200, средствам, полученным ранее от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности после уплаты налога на прибыль, а также не принимаемые в целях налогообложения – 240101200, накапливаются до конца года, и его уменьшение может быть только в двух случаях: сторнируемые неправильные записи в течение текущего финансового года и закрытие года.

Благодаря интеграции с бюджетной классификацией РФ План счетов бюджетного учета на основе кодов классификации запасов активов и обязательств и потоков по операциям позволяет учитывать активы или пассивы в начале учетного периода, провести учет изменений в них, вызванных операциями, и соответственно выйти на их стоимость на конец отчетного периода. Такая система учета дает возможность анализировать последствия конкретных экономических событий в секторе государственного управления.

Организация бюджетного учета нефинансовых активов

К нефинансовым активам относятся: основные средства, нематериальные активы, непроизведенные активы, амортизация, материальные запасы, вложения в нефинансовые активы, нефинансовые активы в пути, нефинансовые активы имущества казны.

К объектам основных средств *(счет 010100000 «Основные средства»)* относятся материальные объекты основных фондов, используемые в процессе деятельности учреждения при выполнении работ или оказании услуг, либо для управленческих нужд учреждения, находящиеся в эксплуатации, запасе, на консервации, сданные в аренду, независимо от стоимости объектов со сроком полезного использования более 12 месяцев.

Это объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно-сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенных для выполнения определенной работы.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по их первоначальной стоимости. Изменение первоначальной стоимости производится лишь в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств. Балансовой стоимостью основных средств является их первоначальная стоимость с учетом указанных изменений.

Первоначальная стоимость основных средств формируется по дебету счета 010601000 «Капитальные вложения в основные средства» – отражаются операции, связанные с приобретением, безвозмездным поступлением, новым строительством (изготовлением) и реконструкцией, модернизацией, достройкой, дооборудованием. Аналитический учет по счету 010601000 ведется в Многографной карточке в разрезе видов (кодов) затрат. Учет основных средств ведется в рублях и копейках.

Учреждения проводят переоценку стоимости объектов основных средств, за исключением активов в драгоценных металлах, по состоянию на начало отчетного года путем пересчета их балансовой стоимости и начисленной суммы амортизации. Сроки и порядок переоценки устанавливаются Правительством Российской Федерации.

Переоценка активов в драгоценных металлах осуществляется в порядке, установленном Министерством финансов РФ на дату совершения операций и на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности.

Каждому объекту, кроме объектов стоимостью до 3000 рублей включительно, а также библиотечного фонда, драгоценностей и ювелирных изделий независимо от стоимости присваивается уникальный инвентарный порядковый номер.

Арендованные основные средства учитываются у арендаторов на *забалансовом счете 01 «Арендованные основные средства»* под инвентарными номерами, присвоенными им арендодателем, кроме финансовой аренды (если объект основных средств находится на балансе лизингополучателя).

Степень изношенности основных средств учреждения характеризует *счет 010400000 «Амортизация»*.

Расчет годовой суммы начисления амортизации основных средств, производится линейным способом исходя из балансовой стоимости объектов и нормы амортизации, исчисленной из срока полезного использования этих объектов.

Начисленная амортизация отражается путем накопления сумм на соответствующих счетах аналитического учета счета 010400000 «Амортизация» в следующем порядке:

- на объекты основных средств до 3000 рублей включительно, а также на драгоценности, ювелирные изделия независимо от стоимости, амортизация не начисляется;
- на объекты основных средств от 3000 до 20000 рублей включительно амортизация начисляется в размере 100 % балансовой стоимости при выдаче объекта в эксплуатацию;
- на объекты библиотечного фонда стоимостью до 20000 рублей включительно амортизация начисляется в размере 100 % балансовой стоимости при выдаче объекта в эксплуатацию;
- на объекты основных средств, стоимостью свыше 20000 рублей амортизация начисляется в соответствии с рассчитанными в установленном порядке нормами.

Аналитический учет по счету 010400000 «Амортизация» ведется в Оборотной ведомости по нефинансовым активам.

Аналитический учет по счетам 010410000 «Амортизация недвижимого имущества в составе имущества казны», 010411000 «Амортизация движимого имущества в составе имущества казны», 010412000 «Амортизация нематериальных активов в составе имущества казны» не ведется.

Общая сумма амортизации, начисленная за отчетный месяц, отражается в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

Аналитический учет основных средств ведется на инвентарных карточках:

- Инвентарная карточка учета основных средств;
- Инвентарная карточка группового учета основных средств;
- Инвентарная карточка учета основных средств открывается на каждый объект основных средств;

- Инвентарные карточки регистрируются в Описи инвентарных карточек по учету основных средств.

Материально-ответственные лица ведут Инвентарные списки нефинансовых активов, кроме библиотечных фондов, драгоценностей и ювелирных изделий.

Поступление и внутреннее перемещение основных средств оформляются первичными документами:

Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306001), кроме основных средств, стоимостью до 3000 рублей и библиотечного фонда, драгоценностей и ювелирных изделий независимо от стоимости;

Акт о приеме-передаче здания (сооружения) (ф. 0306030), с приложением документов, подтверждающих государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях;

Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306031); Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (ф. 0306032); Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (ф. 0306002); Требование-накладная (ф. 0315006); Ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф. 0504210).

Выдача основных средств в эксплуатацию оформляется документами:

- стоимостью до 3000 рублей включительно – на основании Ведомости выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф. 0504210);
- стоимостью свыше 3000 рублей, а также библиотечного фонда, независимо от стоимости, – на основании Требований-накладных (ф. 0315006).

Выбытие основных средств оформляется первичными документами: Ведомости выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф. 0504210); Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. 0306003); Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. 0306033); Акт о списании автотранспортных средств (ф. 0306004); Акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря (ф. 0504143); Акт о списании исключенной из библиотеки литературы (ф. 0504144) с приложением списков исключенной литературы; Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306001), кроме объектов основных средств, стоимостью до 3000 рублей, библиотечного фонда и драгоценностей и ювелирных изделий независимо от стоимости; Акт о приеме-передаче здания (сооружения) (ф. 0306030), с приложением документов, подтверждающих государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях; Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306031).

Разборка и демонтаж основных средств до утверждения соответствующих актов не допускается.

Учет операций по выбытию и перемещению объектов нефинансовых активов ведется в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

Для контроля за соответствием учетных данных по объектам основных средств у материально ответственных лиц и данных по соответствующим счетам аналитического учета счета 010100000 «Основные средства» составляется Оборотная ведомость по нефинансовым активам.

Непроизведенные активы *(счет 010300000 «Непроизведенные активы»)*, используются в процессе деятельности учреждения, не являются продуктами производства, права собственности на которые, должны быть установлены законодательно. В соответствии с Инструкцией № 148н к ним относятся:

- земельные участки, а также вложения в них и неотделимые от них расходы неинвентарного характера (поверхностные улучшения земель, планировка и расчистка участков, мелиоративные, ирригационные и другие подобные работы) – счет 010301000 «Земля»;
- подтвержденные ресурсы недр (запасы полезных ископаемых), некультивируемые биологические ресурсы (животные и растения, находящиеся в государственной или муниципальной собственности) и водные ресурсы (водоносные пласты и другие ресурсы подземных вод) – счет 010302000 «Ресурсы недр»;
- прочие непроизведенные активы – счет 010303000 «Прочие непроизведенные активы».

Непроизведенные активы отражаются по первоначальной стоимости в момент вовлечения их в экономический (хозяйственный) оборот.

Учреждения проводят переоценку их стоимости по состоянию на начало отчетного года путем пересчета их первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данные объекты переоценивались ранее.

Каждому объекту присваивается уникальный порядковый инвентарный номер.

Аналитический учет ведется в Инвентарной карточке учета основных средств.

Учет операций по выбытию и перемещению объектов непроизведенных активов ведется в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

Поступление оформляется: Актом о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306001), Актом о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306031).

Выбытие объектов непроизведенных активов, находящихся на учете в учреждении, производится на основании первичных документов:

Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. 0306003); Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. 0306033); Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306001); Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306031).

К материальным запасам *(счет 0 105 00 000 «Материальные запасы»)* согласно инструкции 148н относятся: предметы, используемые в деятельности учреждения в течение периода, не превышающего 12 месяцев, независимо от их стоимости; готовая продукция; специальные инструменты и специальные приспособления независимо от их стоимости; специальная одежда, специальная обувь, постельные принадлежности; форменная одежда, вещевое имущество, одежда и обувь; тара; молодняк животных и животные на откорме, птица, кролики, пушные звери, семьи пчел, подопытные животные; многолетние насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала и т.д.

Материальные запасы принимаются к учету по фактической стоимости.

Списание (отпуск) материальных запасов производится по фактической стоимости каждой единицы или по средней фактической стоимости. Один из способов оценки материальных запасов при их списании (отпуске) утверждается в учетной политике учреждения.

Аналитический учет материальных запасов, продуктов питания, молодняка животных и животных на откорме ведется на Карточках количественно-суммового учета материальных ценностей.

Аналитический учет продуктов питания ведется на основании данных Накопительной ведомости по приходу продуктов питания и Накопительной ведомости по расходу продуктов питания в Оборотной ведомости по нефинансовым активам, записи производятся.

Учет разбитой посуды ведется материально ответственными лицами в Книге регистрации боя посуды (ф. 0504044).

Материально ответственные лица ведут Книгу (Карточку) учета материальных ценностей по наименованиям, сортам и количеству. Учет операций по расходу, выбытию из эксплуатации, перемещению внутри учреждения материальных запасов, ведется в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

Поступление материальных запасов отражается в регистрах бюджетного учета на основании первичных учетных документов (накладных поставщика и т.п.). Если имеются расхождения с данными документов поставщика, составляется Акт о приемке материалов (ф. 0315004).

Перемещение материальных запасов внутри учреждения, передача их в эксплуатацию отражается на основании первичных документов: Требование-накладная (ф. 0315006); Меню – требование на выдачу продуктов питания (ф. 0504202); Ведомость на выдачу кормов и фуража (ф. 0504203); Ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф. 0504210).

Списание материалов и продуктов питания оформляется документами: Меню – требование на выдачу продуктов питания (ф. 0504202); Ведомость на выдачу кормов и фуража (ф. 0504203); Ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф. 0504210); Путевой лист (ф.ф. 0340002, 0345001, 0345002, 0345004, 0345005, 0345007); Акт о списании материальных запасов (ф. 0504230); Акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря (ф. 0504143). Списание посуды производится на основании данных Книги регистрации боя посуды (ф. 0504044).

Счет 010201000 «Нематериальные активы» предназначен для учета нематериальных активов.

Объекты нематериальных активов принимаются к бюджетному учету по первоначальной стоимости.

Изменение первоначальной стоимости производится в случаях модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов нематериальных активов.

Балансовой стоимостью является первоначальная стоимость с учетом указанных изменений.

Переоценка проводится на начало отчетного года путем пересчета их балансовой стоимости и сумм амортизации, начисленной за все время использования объектов. Сроки и порядок переоценки устанавливаются Правительством Российской Федерации.

Каждому объекту присваивается уникальный инвентарный порядковый номер, который используется в регистрах бюджетного учета и не обозначается на объектах.

Аналитический учет ведется в Инвентарной карточке учета основных средств.

Учет операций по выбытию и перемещению объектов нематериальных активов ведется в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

Поступление и внутреннее перемещение нематериальных активов, оформляются первичными документами: Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306001); Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306031); Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (ф. 0306032); Требование-накладная (ф. 0315006).

Передача их в эксплуатацию внутри учреждения отражается в регистрах аналитического учета путем изменения материально ответственного лица на основании Требования-накладной (ф. 0315006), составленного в двух экземплярах.

Выбытие оформляется Актом о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. 0306003), Актом о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. 0306033).

Для учета вложений (инвестиций) в объеме фактических затрат учреждения в объекты нефинансовых активов при их приобретении, строительстве (создании), модернизации (реконструкции, достройке, дооборудовании), изготовлении, затрат, связанных с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских, технологических работ, которые впоследствии будут приняты к бюджетному учету в качестве объектов нефинансовых активов предназначен.счет 010600000 «Вложения в нефинансовые активы».

Аналитический учет ведется в Многографной карточке в разрезе видов (кодов) затрат по каждому строящемуся (реконструируемому, модернизируемому), приобретаемому объекту нефинансовых активов, по виду производимой готовой продукции, оказываемой услуге (работе).

На счете 010700000 «Нефинансовые активы в пути» учитывается стоимость объектов основных средств, нематериальных активов, материальных запасов, отгруженных поставщиками, но не поступивших к концу отчетного периода в учреждение, при осуществлении расчетов по аккредитиву и централизованному снабжению.

Суммы должны быть подтверждены оформленными в установленном порядке накладными поставщика, Требованием-накладной (ф. 0315006) со штампами транспортного узла (станции, порта и др.), удостоверяющими отправку груза, а при централизованном снабжении – Извещениями (ф. 0504805).

Аналитический учет ведется по отдельным поставщикам на Карточке количественно-суммового учета материальных ценностей.

Счет 010800000 «Нефинансовые активы имущества казны» предназначен для учета объектов имущества казны Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в разрезе материальных основных фондов, нематериальных основных фондов, непроизведенных активов и материальных запасов.

Объекты отражаются в бюджетном учете в стоимостном выражении без ведения инвентарного и аналитического учета объектов имущества.

Аналитический учет ведется в порядке, установленном для ведения реестра имущества соответствующего публично-правового образования.

Учет операций по выбытию и перемещению объектов в составе имущества казны ведется в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

Организация бюджетного учета финансовых активов

Финансовые активы являются одним из основных элементов имущества учреждения, обеспечивающих ведение хозяйственной деятельности.

Для учета финансовых активов предназначены счета 2 раздела плана счетов «Финансовые активы».

Счет 020100000 «Денежные средства учреждения» предназначен для учета учреждением движения денежных средств на банковских счетах, в кассе, а также для учета движения денежных документов.

На счете 020101000 «Денежные средства учреждения на банковских счетах» учитываются операции по движению денежных средств учреждения в случае проведения указанных операций не через органы казначейства, а также операции со средствами, полученными от деятельности, приносящей доход.

На основании документов, приложенных к выпискам со счетов, ведется Журнал операций с безналичными денежными средствами.

Учет движения наличных денежных средств в кассе учреждения ведется *на счете 020104000 «Касса»*.

При оформлении и учете кассовых операций учреждения руководствуются порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, установленным Центральным банком Российской Федерации.

Учет операций по движению наличных денежных средств на счете 020104000 «Касса» ведется в Журнале операций по счету «Касса» на основании кассовых отчетов.

Для учета денежных документов: оплаченных талонов на бензин и масла, на питание и т.п., оплаченных путевок в дома отдыха, санатории, турбазы, полученных извещений на почтовые переводы, почтовые марки и марки государственной пошлины и т.п. предназначен *счет 020105000 «Денежные документы»*.

Денежные документы хранятся в кассе учреждения.

Аналитический учет денежных документов ведется по их видам в Карточке учета средств и расчетов.

Учет операций с денежными документами ведется в Журнале по прочим операциям.

На счете 020106000 «Аккредитивы» учитывается движение денежных средств по аккредитивным расчетам по договорам с поставщиками за поставки материальных ценностей и за оказанные услуги.

Аналитический учет по счету ведется по каждому выставленному аккредитиву на Карточке учета средств и расчетов.

Ведется Журнал операций с безналичными денежными средствами на основании документов, приложенных к выпискам с аккредитивного счета.

Краткосрочные и долгосрочные финансовые вложения, иные финансовые активы учитываются *на счете 020400000 «Финансовые вложения»*.

Учет операций по движению финансовых вложений ведется в Журнале операций с безналичными денежными средствами.

На счете 020500000 «Расчеты по доходам» учитываются расчеты по начисленным органом государственной власти, органом местного самоуправления, органом управления государственным внебюджетным фондом, Центральным банком Российской Федерации, а также бюджетными учреждениями, созданными органами государственной власти, органами местного самоуправления, осуществляющими в соответствии с законодательством Российской Федерации контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты, начисление, учет, взыскание, принятие решений о возврате излишне уплаченных (взысканных) обязательных платежей в бюджет, пеней и штрафов по ним и иным поступлениям в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации суммам доходов в момент возникновения требований соответствующих администраторов к плательщикам.

Аналитический учет расчетов с дебиторами ведется в Журнале операций расчетов с дебиторами по доходам либо в Карточке учета средств и расчетов.

Расчеты с поставщиками по авансам, перечисленным учреждениями учитываются на *счете 020600000 «Расчеты по выданным авансам»*.

Пунктом 6 Постановления Правительства Российской Федерации от 14 ноября 2007 года № 778 «О мерах по реализации Федерального закона «О федеральном бюджете на 2008 год и плановый период 2009 и 2010 годов» установлено право получателей средств федерального бюджета при заключении договоров (государственных контрактов) о поставке товаров, выполнении работ и оказании услуг, включая договоры, подлежащие оплате за счет средств, полученных от оказания платных услуг и иной приносящей доход деятельности, предусматривать авансовые платежи:

- в размере до 100 процентов суммы договора (контракта), но не более лимитов бюджетных обязательств, подлежащих исполнению за счет средств федерального бюджета в соответствующем финансовом году, – по договорам (контрактам) об оказании услуг связи, о подписке на печатные издания и об их приобретении, об обучении на курсах повышения квалификации, о приобретении авиа- и железнодорожных билетов, билетов для проезда городским и пригородным транспортом, путевок на санаторно-курортное лечение, по договорам обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств;
- в размере до 60 процентов суммы договора (контракта), но не более 60 процентов лимитов бюджетных обязательств, подлежащих исполнению за счет средств федерального бюджета в соответствующем финансовом году, – по государственным контрактам на

оказание услуг по авиационным перевозкам высших должностных лиц органов государственной власти Российской Федерации, иных должностных лиц и представителей официальных делегаций, выполняемым по отдельным решениям Президента Российской Федерации;

– в размере до 30 процентов суммы договора (контракта), но не более 30 процентов лимитов бюджетных обязательств, подлежащих исполнению за счет средств федерального бюджета в соответствующем финансовом году, – по остальным договорам (контрактам), если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Аналитический учет ведется в Журнале по расчетам с поставщиками и подрядчиками либо в Карточке учета средств и расчетов.

На счете 020700000 «Расчеты по бюджетным кредитам» отражаются суммы задолженности по основному долгу, начисленным процентам, штрафам и пеням по предоставленным из бюджета бюджетным кредитам, государственным кредитам, по государственным и муниципальным гарантиям.

Аналитический учет по счету ведется в Карточке учета выданных кредитов.

Расчеты с подотчетными лицами по выдаваемым им авансам учитываются *на счете 020800000 «Расчеты с подотчетными лицами»*.

Авансы под отчет выдаются по распоряжению руководителя учреждения на основании письменного заявления получателя с указанием назначения аванса и срока, на который он выдается. На заявлении о выдаче сумм под отчет работником бухгалтерии проставляется соответствующий счет аналитического учета счета 020800000 «Расчеты с подотчетными лицами» и делается отметка об отсутствии за подотчетным лицом задолженности по предыдущим авансам.

Об израсходовании авансовых сумм подотчетные лица представляют Авансовый отчет с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы.

Аналитический учет ведется в Журнале по расчетам с подотчетными лицами либо в Карточке учета средств и расчетов.

Расчеты по суммам выявленных недостач и хищений денежных средств и ценностей, суммы потерь от порчи материальных ценностей и другие суммы, подлежащие удержанию, списанию в установленном порядке учитываются на счете *020900000 «Расчеты по недостачам»*.

При определении размера ущерба, причиненного недостачами и хищениями, следует исходить из рыночной стоимости материальных ценностей на день обнаружения ущерба. Под рыночной стоимостью в бюджетном учете понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов.

Аналитический учет по счету ведется в Карточке учета средств и расчетов по каждому виновному лицу с указанием фамилии, имени и отчества, должности, даты возникновения задолженности и суммы недостачи.

На счете 021001000 «Расчеты по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам» учитываются расчеты по суммам НДС, предъявленным поставщиками (подрядчиками) за поставленные нефинансовые активы, выполненные работы, оказанные услуги и по суммам налога с полученных предварительных оплат в счет предстоящих поставок нефинансовых активов (выполнений работ, услуг) в рамках деятельности, приносящей доход, облагаемой НДС в порядке, предусмотренном налоговым законодательством Российской Федерации. На счете учитываются расчеты по НДС, который подлежит возмещению из бюджета согласно гл. 21 НК РФ.

Аналитический учет ведется в Карточке учета средств и расчетов.

Организация бюджетного учета обязательств

Для отражения в бюджетном учете операций по возникновению и погашению обязательств учреждения используется детализация обязательств в учете не только по статьям экономической классификации расходов, но и с выделением для каждого типового обязательства (дебиторская задолженность перед поставщиками, задолженность учреждения перед своими работниками по оплате труда, задолженность учреждения перед органом федерального казначейства за полученные со своего лицевого счета в кассу наличные денежные средства и т.п.) отдельного номера счета. Данный порядок способствует усилению контроля за целевым использованием учреждением средств бюджетов.

На счете 030200000 «Расчеты по принятым обязательствам» учитываются расчеты учреждения с поставщиками за поставленные материальные ценности и оказанные услуги, с подрядчиками за выполненные работы, а также начисление и выплата сумм заработной платы, денежного довольствия и стипендий, оплаты пенсий, пособий и иных социальных выплат.

Аналитический учет ведется в Журнале операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками либо в Карточке учета средств и расчетов.

Аналитический учет расчетов по оплате труда и стипендиям ведется в Журнале операций расчетов по оплате труда.

Аналитический учет расчетов по пенсиям, пособиям и иным социальным выплатам ведется в Журнале по прочим операциям либо в Карточке учета средств и расчетов.

Расчеты с бюджетом по удержанным налогам из оплаты труда, другим налогам и платежам учитываются *на счете 030300000 «Расчеты по платежам в бюджеты»*.

Аналитический учет по счету ведется в разрезе видов расчетов в Многографной карточке или в Карточке учета средств и расчетов, с отражением в Журнале по прочим операциям и Журнале операций расчетов по оплате труда.

На счет 030403000 «Расчеты по удержаниям из выплат по оплате труда» учитываются расчеты по удержаниям из заработной платы и денежного довольствия, стипендий; безналичным перечислениям на счета во вклады сотрудников учреждения; взносам по договорам добровольного страхования; взносам на пенсионное страхование; суммам членских профсоюзных взносов; исполнительным листам и другим документам.

Аналитический учет по счету ведется в Карточке учета средств и расчетов.

На счет 030404000 «Внутренние расчеты» учитываются внутренние расчеты между главными распорядителями, распорядителями, получателями бюджетных средств, находящимися в их ведении (главными администраторами источников финансирования дефицита бюджета и администраторами источников финансирования дефицита бюджета), по поступлению и выбытию бюджетных нефинансовых, финансовых активов и обязательств между ними, а также внутренние расчеты по централизованному снабжению и расчетов по средствам от приносящей доход деятельности между головным учреждением и обособленным подразделением без юридического лица в части операций по централизации и распределению денежных средств.

Счет 030405000 «Расчеты по платежам из бюджета с финансовыми органами» предназначен для учета учреждением расчетов по платежам из бюджета с финансовыми органами.

Платежи из бюджета учитываются на основании документов, приложенных к выписке со счета бюджета, предоставляемой финансовым органом, соответствующим главным распорядителям (распорядителям) получателями средств бюджета.

В течение года по счету числится кредитовый остаток по кодам в соответствии с функциональной классификацией расходов бюджетов Российской Федерации.

При завершении финансового года учтенные по кредиту счета 030405ххх суммы списываются в дебет счета 040103000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов» – счет 030405000 закрывается.

Организация бюджетного учета финансовых результатов учреждения

Под финансовыми результатами учреждения в бюджетном учете понимаются не только результаты разрешенной ему предпринимательской деятельности, но и всей его финансово-хозяйственной деятельности.

Финансовый результат определяется по методу начисления на счете 040100000 «Финансовый результат учреждения» сопоставлением суммы

начисленных расходов учреждения с суммами начисленных доходов. При этом доходами учреждения (кредит счета 040101100) считаются все поступления в его адрес (увеличения задолженности перед ним распорядителей бюджетных средств и сторонних организаций), а расходами (дебет счета 040101200) – все отчисления и платежи учреждения по своим обязательствам. Кредитовый остаток по данному счету отражает положительный результат деятельности учреждения, а дебетовый остаток – отрицательный результат.

Для закрытия взаиморасчетов учреждения с обслуживающим его органом федерального казначейства по счетам текущего финансового года предназначен счет 040103000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов». В конце года доходы и расходы учреждения «закрываются» его обязательствами перед финансовыми органами.

Организация бюджетного учета операций по санкционированию расходов бюджетов

В плане счетов бюджетного учета для отражения операций по санкционированию расходов предназначен раздел 5 «Санкционирование расходов бюджетов». Счета открываются для ведения учета сумм лимитов бюджетных обязательств, принятых бюджетных обязательств, бюджетных ассигнований и ведутся в течение финансового (бюджетного) года.

В течение 10 дней со дня утверждения сводной бюджетной росписи финансовый орган, доводит показатели росписи до всех нижестоящих распорядителей и получателей бюджетных средств (ст. 220 БК РФ).

В течение 10 дней со дня получения уведомления о бюджетных ассигнованиях бюджетное учреждение обязано составить и представить на утверждение вышестоящего распорядителя бюджетных средств смету доходов и расходов по установленной форме. В течение пяти дней со дня представления указанной сметы распорядитель бюджетных средств утверждает эту смету.

В результате анализа показателей представленных смет доходов и расходов подведомственных учреждений и в пределах полученных от вышестоящего распорядителя лимитов соответствующий распорядитель бюджетных средств утверждает и доводит до учреждений лимиты бюджетных обязательств (ст. 223 БК РФ).

Учреждения в течение года подтверждают свои бюджетные обязательства путем оформления и передачи в органы федерального казначейства (банковские организации, в которых им открыты счета) платежных документов (ст. 225 БК РФ), а распорядители бюджетных средств соответственно подтверждают принятые учреждениями бюджетные обязательства, исполняя платежные документы учреждений (ст. 226 БК РФ).

Последовательность санкционирования расходов бюджета установлена ст. 219, 225 БК РФ (санкции за нарушение определены гл. 28, ст. 294-

297): кроме утверждения бюджетной росписи, главные распорядители утверждают и доводят до подведомственных учреждений лимиты бюджетных обязательств (ЛБО), подведомственные бюджетные учреждения принимают на бюджетный учет полученные ЛБО, в пределах полученных ЛБО бюджетные учреждения принимают на себя денежные обязательства, которые подлежат обязательному учету.

Номер счета санкционирования расходов бюджета в целях отражения бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств, утвержденных сметных назначений по приносящей доход деятельности и принятых учреждениями обязательств формируется с отражением в 22 разряде номера счета кода аналитического учета соответствующего финансового года:

1. текущий финансовый год;
2. первый год, следующий за текущим (очередной финансовый год);
3. второй год, следующий за текущим (первый год, следующий за очередным);
4. второй год, следующий за очередным.

По завершении текущего финансового года показатели (остатки) по соответствующим аналитическим счетам учета текущего финансового года на следующий год не переносятся.

При утверждении финансовым органом главным распорядителям бюджетных средств, главным администраторам источников финансирования дефицита бюджета бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств по кодам групп, статей КОСГУ их детализация по соответствующим кодам статей, подстатей КОСГУ осуществляется главными распорядителями (распорядителями, получателями) бюджетных средств, главными администраторами (администраторами) источников финансирования дефицита бюджета с отражением оборотов по дебету и кредиту соответствующего аналитического счета санкционирования расходов бюджета.

Изменения в показателях бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств, утвержденных сметных назначений по приносящей доход деятельности и принятых учреждением обязательств, утвержденные в установленном порядке в течение текущего финансового года, отражаются в бюджетном учете корреспонденциями на соответствующих счетах санкционирования расходов бюджета: при утверждении увеличения показателей – со знаком «плюс»; при утверждении уменьшения показателей – со знаком «минус».

Учет операций на забалансовых счетах

На забалансовых счетах учитываются ценности, временно находящиеся в учреждении и не принадлежащие ему (арендованные основные средства (полученные в безвозмездное пользование), материальные ценности, принятые на ответственное хранение или в переработку, полученные по централизованному снабжению и т.п.), бланки строгой отчетности, путевки в дома отдыха и санатории и др. а также обязательства, ожидающие исполнения.

Учет на забалансовых счетах ведется по простой системе.

Учреждениям разрешается вводить дополнительные забалансовые счета для обеспечения их управленческого учета.

Все материальные ценности, иные активы и обязательства, учитываемые на забалансовых счетах, инвентаризируются в порядке и в сроки, установленные для объектов, учитываемых на балансе.

Учет операций по централизованному снабжению материальными ценностями

Расчеты с поставщиками по централизованному снабжению материальными ценностями учреждений производятся вышестоящими учреждениями, учреждениями, уполномоченными на централизованное заключение государственной (муниципальной) закупки.

Учреждение-грузополучатель по получении от вышестоящего учреждения-заказчика Извещения (ф. 0504805) в двух экземплярах об отправке в его адрес поставщиком материальных ценностей контролирует их прибытие и сообщает вышестоящему учреждению-заказчику о поступлении и отражении в учете этих ценностей, направляя ему второй экземпляр Извещения (ф. 0504805). Если материальные ценности неполучены в период, достаточный для их транспортировки, об этом необходимо сообщить вышестоящему учреждению-заказчику для принятия мер к розыску и доставке их адресат.

Учреждение-грузополучатель при получении материальных ценностей от поставщика, осуществляющего поставку в рамках заключенного с ним государственного (муниципального) контракта до поступления от государственного (муниципального) заказчика Извещения (ф. 0504805) и прилагаемых к нему документов (акта приема-передачи осуществленных вложений в материальные ценности и (или) копий документов, представленных поставщиком в подтверждение поставки материальных ценностей в адрес учреждения -грузополучателя) производит принятие к учету материальных ценностей с отражением их на забалансовом счете 22 «Материальные ценности, полученные по централизованному снабжению».

При поступлению Извещения (ф. 0504805) и прилагаемых к нему документов (акта приема-передачи осуществленных вложений в материальные ценности и (или) копий документов, представленных поставщиком в подтверждение поставки материальных ценностей в адрес учреждения - грузополучателя) производит отражение в учете корреспонденций, предусмотренных пунктом 268 инструкции 148н, с одновременным списанием принятого к балансовому учету материальных ценностей с забалансового

счета 22 «Материальные ценности, полученные по централизованному снабжению».

О порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации

Главные распорядители, распорядители, получатели бюджетных средств, главные администраторы, администраторы доходов бюджетов, главные администраторы, администраторы источников финансирования дефицита бюджетов, финансовые органы Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований и органы управления государственными внебюджетными фондами и территориальными государственными внебюджетными фондами, осуществляющие составление и исполнение соответствующих бюджетов (финансовые органы), органы, осуществляющие кассовое обслуживание исполнения бюджетов, составляют и представляют годовую, квартальную и месячную отчетность об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации (бюджетная отчетность) по формам согласно приложению к Инструкции «О порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации приказ МФ РФ от 13 ноября 2008 г. № 128н, зарегистрирован в Минюсте РФ 19 декабря 2008 г. № 12908.

Бюджетная отчетность составляется на следующие даты: месячная – на первое число месяца, следующего за отчетным, квартальная – по состоянию на 1 апреля, 1 июля и 1 октября текущего года, годовая – на 1 января года, следующего за отчетным.

Бюджетная отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером. Формы бюджетной отчетности, содержащие плановые и аналитические показатели, кроме того, подписываются руководителем финансово-экономической службы.

Перед составлением годовой бюджетной отчетности должна быть проведена инвентаризация активов и обязательств в установленном порядке.

Бюджетная отчетность составляется нарастающим итогом с начала года в рублях с точностью до второго десятичного знака после запятой.

ГЛАВА 3

ПОКАЗАТЕЛИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

3.1. Состав бухгалтерской отчетности и правила формирования и представления бухгалтерской отчетности

Первоначально Минфин РФ ориентировался на Европейские Директивы (4, 7). В 1996 г. Минфин разработал Положение по бухгалтерскому учету № 4/96. В нем были даны российские подходы к бухгалтерской отчетности. Впервые прозвучало понятие «пользователь отчетности» (до этого момента единственным пользователем было государство). Пользователями были названы:

- Инвесторы, акционеры;
- Работники;
- Заимодавцы;
- Контрагенты;
- Государственные органы (статистика, фискальные органы, судебная система);
- Общественность.

Сегодня одним из условий выхода предприятия на международные финансовые рынки и привлечения инвестиций, является обеспечение прозрачности информации о финансовом состоянии, которую обеспечивает качественная бухгалтерская отчетность. Формирование бухгалтерской отчетности – сложный и ответственный этап работы бухгалтерской службы каждой организации.

Бухгалтерская отчетность представляет собой единую систему показателей об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности. Она составляется на основе данных бухгалтерского учета. Состав бухгалтерской отчетности для юридических лиц (кроме кредитных организаций, страховых компаний и бюджетных учреждений) установлен Приказом Минфина № 67н и включает следующие формы:

- Бухгалтерский баланс (форма № 1);
- Отчет о прибылях и убытках (форма № 2);
- Приложения к формам № 1-2:
  - Отчет об изменениях капитала (форма № 3);
  - Отчет о движении денежных средств (форма № 4);

ЧАСТЬ 2

РАЗВИТИЕ ПОТЕНЦИАЛЬНЫХ ВОЗМОЖНОСТЕЙ ПРЕДПРИЯТИЯ

ГЛАВА 4

МЕТОДЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

4.1. Классификация методов и характеристика российских методов учета затрат и калькулирования себестоимости

Заинтересованность предприятий в постоянном росте массы прибыли, самостоятельность и ответственность их за результаты своей деятельности в условиях конкуренции на рынке обусловливают необходимость снижения издержек производства, систематического анализа и прогнозирования затрат на производство продукции на ближайшую и дальнюю перспективу.

Одной из основных задач управленческого учета является определение себестоимости производства продукции. Ведь, не стоит забывать, что именно себестоимость лежит в основе принятия эффективных управленческих решений. Так, например, ориентируясь на себестоимость, можно рассчитать не только цену продажи продукции, но и разработать оптимальную стратегию дальнейшего производства. Именно поэтому каждое предприятие с большой ответственностью подходит к вопросам, связанным с калькулированием себестоимости.

Себестоимость промышленной продукции – это выраженные в денежной форме текущие затраты предприятия на ее производство и реализацию (сбыт).

По объему учитываемых затрат себестоимость делится на производственную и полную. *Производственная себестоимость* включает в себя затраты на производство продукции в пределах цеха и предприятия. *Полная себестоимость* продукции объединяет производственную себестоимость продукции (работ, услуг) и расходы по ее реализации (сбыту), т.е. коммерческие расходы.

Существует также разделение себестоимости на плановую и фактическую. *Плановая себестоимость* определяется в начале планируемого периода, исходя из норм расходов и иных плановых показателей на этот период. *Фактическая себестоимость* продукции (работ, услуг) определяется в конце отчетного периода на основании бухгалтерского учета о фактических затратах на производство. Плановая и фактическая себестоимость определяются по одной методике и по одним и тем же калькуляци-

онным статьям, поскольку это необходимо для сравнения и анализа показателей себестоимости продукции (работ, услуг).

Планирование себестоимости представляет собой систему технико-экономических расчетов, целью которых является экономически обоснованное определение текущих затрат, необходимых в планируемом периоде для производства и сбыта промышленной продукции предприятия, отвечающей требованиям, предъявляемым к ее качеству в условиях рыночных отношений.

Расчеты плановой себестоимости используются при планировании прибыли, определении экономической эффективности отдельных организационно-технических мероприятий и производства в целом, во внутризаводском планировании, при установлении свободных (рыночных) и регулируемых государством оптовых цен на промышленную продукцию, при налоговом учете, а также при определении уровня рентабельности.

Калькулирование себестоимости – расчет себестоимости производства продуктов / услуг (плановой и фактической) на основании заранее заданных (плановых или фактических) значений затрат на экономических объектах и объемов производства внутренних и внешних продуктов / услуг.

Цели и задачи учета

Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции должны обеспечить:

- своевременное, полное и достоверное отражение в учете фактических затрат, связанных с производством и сбытом продукции, а также непроизводительных потерь, допускаемых на отдельных участках производства;
- контроль за эффективным использованием сырья, полуфабрикатов, материалов, топлива, энергии, фонда оплаты труда, за соблюдением смет расходов на обслуживание и управление производством.

В плане и учете должно быть обеспечено единство:

- номенклатурой затрат на производство;
- содержания расходов на обслуживание и управление производством;
- принципов группировки и распределения комплексных статей затрат;
- калькулируемого объекта и калькуляционной единицы;
- принципов калькулирования себестоимости единицы продукции.

Классификация затрат, учитываемых при формировании себестоимости продукции представлена в табл. 4.1.

Основные затраты – затраты, непосредственно связанные с производственным (технологическим) процессом изготовления продукции работ / услуг. *Накладные расходы* образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им.

Таблица 4.1

Классификация затрат, учитываемых при формировании себестоимости продукции

№	Признаки классификации	Подразделение затрат
1.	По отношению к производственному (технологическому) процессу	на основные и накладные
2.	По отношению к объему производства	на переменные и условно-постоянные
3.	По способу отнесения на себестоимость отдельных видов продукции	на прямые и косвенные
4.	По периодичности возникновения	на текущие и единовременные

Переменные затраты – затраты, величина которых изменяется пропорционально объему производства. *Условно-постоянные затраты* – затраты, величина которых не изменяется или слабо изменяется при изменении объема производства.

Прямыми называют затраты, которые можно прямо отнести на соответствующий вид производимой продукции, выполняемой работы или оказываемой услуги, поэтому они переносятся на себестоимость прямым счетом. *К косвенным* относят затраты, связанные с обслуживанием нескольких производств или видов продукции, поэтому они переносятся на себестоимость продукции путем распределения по соответствующим критериям.

Текущие затраты – затраты, связанные с производством и реализацией продукции данного периода. *Единовременными* являются расходы, связанные с подготовкой производства.

Российские методы затрат и калькулирования себестоимости

Метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции – совокупность приемов организации документирования и отражения затрат, обеспечивающих определение фактической и полной себестоимости продукции и необходимая информация для контроля за процессом формирования себестоимости продукции.

В российской практике используются 3 основных метода учета затрат: позаказный, попроцессный и попередельный. По степени «участия» в процессе производства методы учета делятся также на нормативные и инвентарно-индексные.

Позаказный метод калькулирования себестоимости

Сущность этого метода заключается в следующем: все прямые основные затраты учитывают в разрезе установленных статей калькуляционного листа по отдельным производственным заказам, выдаваемым на заранее определенное количество изделий (продукции) данного вида. Остальные затраты учитывают по местам возникновения расходов, по их назначению и по статьям и включают в себестоимость отдельных заказов в со-

ответствии с установленной базой распределения. Следовательно, объектом учета затрат и объектом калькулирования при этом методе является отдельный производственный заказ, фактическая себестоимость которого определяется после его изготовления. До выполнения заказа все относящиеся к нему затраты относятся на счет «Незавершенное производство». Этот счет расшифровывается в дополнительном журнале, где ведутся карточки учета расходов по каждому заказу, находящемуся в производстве на конец отчетного периода. Именно в этих карточках собираются затраты по всем подразделениям на выполнение конкретного заказа. Прямые затраты, как трудовые, так и материальные, могут быть непосредственно отнесены на конкретный вид продукции. Общепроизводственные расходы распределяются по видам продукции с помощью специальных методов распределения.

Принятые к исполнению заказы регистрируют, и им присваивают очередные с начала года номера, которые и становятся их кодами до окончания исполнения. После открытия заказа на изделие или работу вся первичная технологическая или учетная документация должна составляться с обязательным указание кода (шифра) заказа. Копию извещения об открытии заказа направляют в бухгалтерию. На ее основании заводят карту аналитического учета затрат по данному заказу.

По окончании изготовления изделия или выполнения работы заказ закрывают. После сообщения о закрытии заказа никакого отпуска материалов и начисления заработной платы по нему не должно быть. В этих случаях определяют не среднюю, а индивидуальную себестоимость единицы продукции (заказа или работы). В мелкосерийном производстве после закрытия заказа фактическую себестоимость единицы продукции исчисляют путем деления суммы затрат на количество изготовленной по этому заказу продукции.

Последовательность учета операций при позаказном методе представлена на рис. 4.1.

На предприятиях должен быть организован надлежащий контроль над затратами и составлением первичных документов в соответствии с подетальными и пооперационными нормами расхода материалов и средств на оплату труда. Этот контроль призван предотвращать выполнение работ, не предусмотренных технологическим процессом, а также обеспечить правильность отнесения затрат на соответствующие заказы.

Позаказный метод предназначен в основном для применения в индивидуальном производстве с механическими процессами обработки материалов при изготовлении неповторяющихся или редко повторяющихся экземпляров продукции сложных видов (турбин, блюмингов, судов и т.д.), в производствах, в которых выпускают опытные образцы продукции, а также во вспомогательных производствах (изготовление специальных

инструментов, производство ремонтных работ). Его применяют и на предприятиях с физико-химическими процессами при выпуске отдельных видов продукции ограниченного количества (например, на предприятиях химической промышленности при изготовлении отдельных заказов на химические реактивы, предприятиях сборного железобетона и др.).

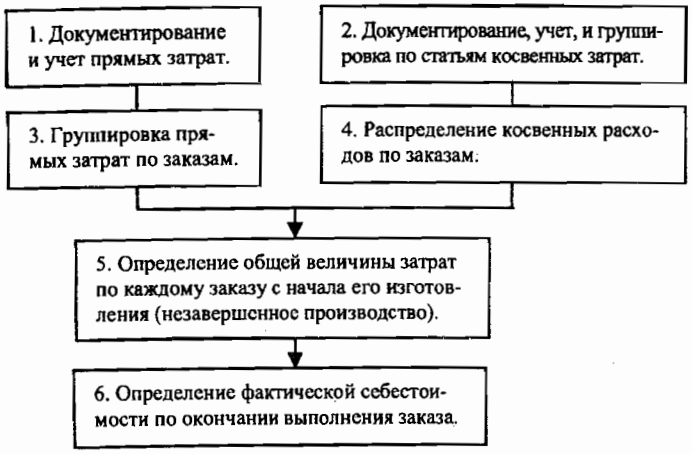

Рис. 4.1. Последовательность учета операций при позаказном методе калькулирования себестоимости

Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Попроцессный метод калькулирования себестоимости применяют организации, которые серийно производят однообразную продукцию или имеют непрерывный производственный процесс. В этом случае целесообразно вести учет затрат, относящихся к продукции, произведенной за определенный период, а не по отдельным заказам. Примером могут служить предприятия добывающих отраслей промышленности, электро- и теплостанции, некоторые предприятия химической промышленности и др.

Сущность попроцессного метода заключается в том, что прямые и косвенные затраты учитываются по статьям калькуляции на весь выпуск продукции. В связи с этим среднюю себестоимость единицы продукции (работы, услуги) определяют делением суммы всех произведенных за месяц затрат (в целом по итогу и по каждой статье) на количество готовой продукции за тот же период. Объекты учета затрат часто совпадают с объектами калькулирования. Для усиления контроля над затратами и местами возникновения затрат на многих предприятиях производственный процесс подразделяют на стадии. На каждой стадии процесса ведется отдельный аналитический счет «Незавершенное производство».

Последовательность выполняемых операций при попроцессном методе учета представлена на рис. 4.2. комплексные статьи (блок 2) образуются в связи с необходимостью учета и контроля всех косвенных затрат, включая затраты вспомогательных производств (ремонтные и подготовительные работы) и расходы на управление. Затраты распределяются по стадиям (блок 3) в том случае, когда учет организуется не по производству в целом, а по отдельным процессам.

Если добывается или производится продукция одного вида и отсутствует незавершенное производство, определяемая общая величина затрат на месяц (блок 4) и представляет себестоимость месячного выпуска (блок 9). В большинстве же случаев возникает необходимость распределения затрат. При этом, в зависимости от условий производства применяется один из трех вариантов распределения (блоки 6-8) (рис. 4.2).

Рис. 4.2. Последовательность выполняемых операций при попроцессном методе учета

Первый вариант распределения (блок 6) применяется в отраслях с длительным циклом производства, где к концу каждого периода образуется незавершенное производство. Наиболее характерными представителями этих отраслей являются предприятия торфяной и лесозаготовительной промышленности. Учет затрат на этих предприятиях ведется по процессам, но без калькулирования себестоимости продукции каждого процесса. При проведении инвентаризации незавершенного производства на каждом процессе его остатки оцениваются по плановой себестоимости. Затем исчисляют фактическую себестоимость выпуска продукции: к фактическим затратам за месяц прибавляют затраты в незавершенном производстве на начало месяца и исключают из полученной суммы затраты в незавершенном производстве на конец месяца.

Второй вариант распределения затрат (блок 7) применяются на предприятиях отраслей, в которых незавершенное производство отсутствует или на принимается в расчет вследствие незначительности, но выпускается одновременно несколько видов продукции. Характерными представителями являются электростанции (одновременная выработка электро- и теплоэнергии), предприятия нефтедобывающей промышленности (добыча нефти и газа) и промышленности строительных материалов (одновременная добыча песка и гравия). На предприятиях этого типа учет затрат ведут по процессам (стадиям). При этом затраты, относящиеся к определенному виду продукции, учитывают обособленно. Общие же затраты распределяют между отдельными видами продукции по внутренним, разработанным методикам. Третий вариант (блок 8) применяют в угольной и горнорудной промышленности, углеобогащении, ряде производств промышленности строительных материалов (кирпичное и шиферное). Здесь происходит суммирование затрат по процессам и распределение на объем выпущенной продукции.

При применении попроцессного метода для контроля за себестоимостью продукции непременными условиями должны быть наличие норм расхода материальных, трудовых и финансовых ресурсов, нормативов использования средств производства, смет производственных расходов, организация учета отклонений фактических расходов от этих норм и нормативов. Этому способствует то, что предприятия, применяющие попроцессный метод, добывают (вырабатывают) на протяжении длительного периода простую однородную продукцию, располагают налаженным нормативным хозяйством, т.е. имеют обоснованные текущие нормы затрат. Благодаря этому, а также стабильной технологии и четкой организации производства и труда действующие нормы и нормативы изменяются в течение года сравнительно редко, а если и изменяются, то незначительно.

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости

Передел – это совокупность технологических операций, которая завершается выработкой промежуточного продукта (полуфабриката) или же получением законченного готового продукта. Объектом учета затрат в таких производствах является каждый самостоятельный передел. Перечень переделов определяют на основе технологического процесса и исхо-

дя из возможности планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции передела и оценки незавершенного производства.

Прямые затраты отражаются в текущем учете не по видам продукции, а по переделам либо стадиям производства, даже если в одном переделе можно получить продукцию разных видов. Следовательно, объектом учета затрат обычно является передел.

Поскольку в таких производствах процесс выпуска готовой продукции состоит в основном из нескольких последовательных технологически законченных переделов, в них, как правило, исчисляют себестоимость продукции каждого передела, т.е. не только готового продукта, но и полуфабрикатов, так как они могут быть частично реализованы на сторону в качестве готовой продукции. Кроме того, во многих случаях необходимо составлять калькуляции себестоимости отдельных видов или групп продукции, особенно, если они получены из одного или однородного сырья.

Последовательность выполняемых операций при попередельном методе учета представлена на рис. 4.3. Будем исходить из того, что на условном предприятии производство состоит из трех переделов, в последнем из них полуфабрикат превращают в готовый продукт.

Попередельный метод учета преимущественно применяют и в производствах с повторяющейся, однородной по исходному сырью, материалам и характеру выпуска массовой продукцией. При этом продукцию изготавливают в условиях однородного, непрерывного и, как правило, краткого технологического процесса или ряда последовательных процессов, каждый из которых или их группа составляет отдельные самостоятельные переделы. Из этого следует, что указанный метод используют предприятия таких отраслей промышленности, как нефтеперерабатывающая, металлургическая, химическая, целлюлозно-бумажная, хлопчатобумажная, текстильная и др.

При определенных отраслевых различиях применение попередельного метода учета имеет ряд общих особенностей:

- производства, в которых учет организуется по передельному методу, весьма материалоемки. Поэтому учет материальных затрат организуют таким образом, чтобы обеспечить контроль за использованием материалов в производстве. Наиболее часто применяются балансы исходного сырья, расчет выхода продукта или полуфабрикатов, брака и отходов;
- полуфабрикаты, полученные в одном переделе, служат исходным материалом в следующем переделе. В связи с этим возникает необходимость их оценки и передачи в стоимостном выражении на последующий передел, т.е. применение полуфабрикатного варианта сводного учета затрат на производство. Как уже было отмечено ранее оценка полуфабрикатов собственной выработки необходима еще и потому, что они могут быть реализованы как готовая продукция другим предприятиям;

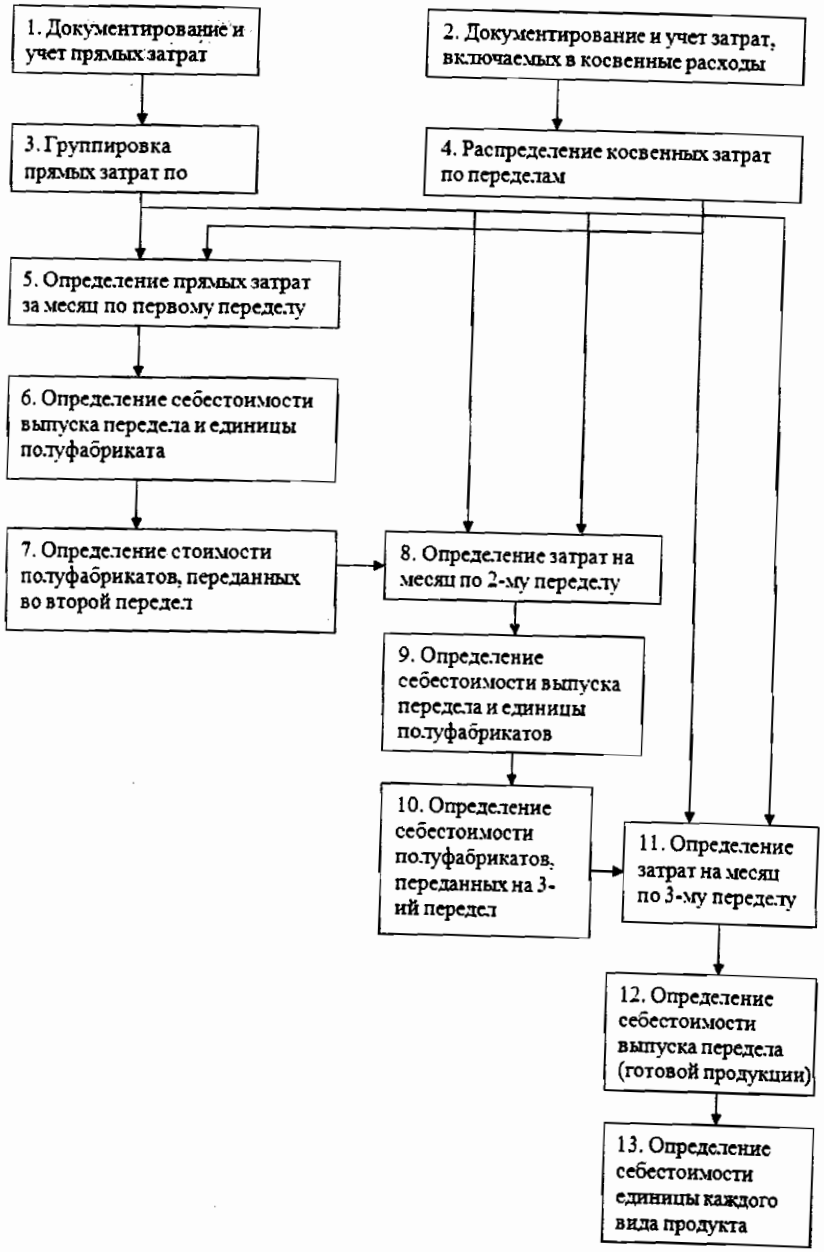

Рис. 4.3. Последовательность выполняемых операций при попередельном методе учета

– полуфабрикаты собственной выработки передают из передела в передел по фактической себестоимости. Во многих отраслях промышленности принята оценка в расчетных (оптовых) ценах предприятия;
– учет затрат организуют по технологическим переделам. Это позволяет определять себестоимость полуфабрикатов и организовать учет по местам возникновения затрат и центрам ответственности за затраты;
– произведенные затраты группируют и учитывают по агрегатам, если в переделе используют несколько агрегатов, работающих параллельно. Порядок учета по агрегатам определяется отраслевыми инструкциями, где предусматривается в ряде производств учитывать затраты в разрезе агрегатов по видам или группам однородной продукции;
– затраты на остатки незавершенного производства на конец месяца распределяют на основе инвентаризации по плановой себестоимости соответствующего передела;
– себестоимость единицы каждого вида готовой продукции калькулируют, как правило, комбинированным или одним из пропорциональных способов.

И на предприятиях, применяющих попередельный метод учета, получают распространение важнейшие элементы нормативного метода учета затрат (который будет рассмотрен ниже), в первую очередь учет затрат по норма и отклонениям от действующих норм и нормативов.

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в его идеальном, полном виде предусматривает соблюдение следующих принципов:

– Предварительное составление калькуляции нормативной себестоимости по каждому изделию на основе действующих на предприятии текущих норм и смет;
– Ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости, определения влияния этих изменений на себестоимость продукции и эффективности мероприятий, послуживших причиной изменения норм;
– Учет фактических затрат в течение месяца с подразделением из на расходы по нормам и отклонениям от норм;
– Выявление и анализ причин, а также условий появления отклонений от норм по местам их возникновения;
– Определение фактической себестоимости выпущенной продукции как суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Осуществление перечисленных принципов в полном объеме и идеальном виде позволяет укрупнять объекты учета затрат, вести аналитический учет не по изделиям (технологическим объектам), а по группам однородных изделий (экономическим объектам), многие затраты по которым являются общими для группы. Совокупность учетной группы изделий (экономических объектов) определяется самим предприятием.

При соблюдении такой последовательности составления калькуляции фактической себестоимости обычно достигаются достоверные результаты для ценообразования и контроля затрат. Но это наиболее трудоемкий вариант. Более простыми являются варианты, при которых:

– в нормативный набор включают только прямые затраты, и, следовательно, нормативную калькуляцию составляют только по прямым затратам;
– остатки незавершенного производства при изменении норм не пересчитываются, а все отклонения от норм и изменения их относят на товарный выпуск;
– при незначительности изменений в течение отчетного периода норм отдельный учет их не организуют, а рассматривают их вместе с отклонениями от норм.

Важнейшим элементом рассматриваемого метода является калькуляция нормативной себестоимости, которая является одним из видов предварительной себестоимости и определяет величину затрат на изделие по статьям, исходя из действующих, текущих норм, нормативов и смет. Основа калькулирования нормативной себестоимости – нормативное хозяйство предприятия, представляющее собой комплекс всех заданий, нормативов, норм и смет, которые используются для планирования, организации и контроля производственного процесса. Нормативное хозяйство подразделяется на четыре группы: плановые задания, нормативные документы технической подготовки производства, нормативы расходов ресурсов и вспомогательные нормативные материалы.

Осуществление мероприятий по улучшению организации производства и труда, повышению квалификации работников и других мероприятий, положительно влияющих на производство. Приводит к тому, что действующие нормы перестают отвечать условиям производства. В данном случае рекомендуется произвести инженерно-экономический расчет новой нормы расходов или времени. После утверждения новых норм соответствующие службы выписывают извещения об изменениях норм, которые передаются в цехи, службы снабжения и экономики. В извещениях указывают норму до и после изменения, причины изменения, дату, с которой нормы вводятся в действие. Нормы времени и расценки, по которым производится оплата труда, до их введения должны согласовываться с работниками предприятия.

Все отступления фактических затрат по любой статье от действующих норм рассматривается как *отклонение* от норм.

По содержанию отклонения от норм делятся на три группы: отрицательные, положительные и условные. Отрицательные отклонения представляют собой перерасход по себестоимости продукции и свидетельствуют об определенных нарушениях в технологии, организации и управлении производством (перерасход сырья, материалов, топлива, поломки оборудования, некачественный инструмент и т.д.). Положительные отклонения свидетельствуют об осуществлении мероприятий, направленных на снижение затрат, достижении экономии материальных, трудовых и финансовых ресурсов (*без ухудшения качества продукции*). Условные отклонения могут быть отрицательными и положительными и появляются в результате различий в методике составления плановой и нормативной калькуляции. По методическим соображениям ряд планируемых затрат не включается в калькуляцию нормативной себестоимости: планируемые потери от брака, частично выполненные операции и т.д. Все эти отклонения учитываются полностью и по окончании месяца анализируются путем сопоставления с плановыми величинами.

По характеру учета отклонения от норм делятся на документированные, расчетные и неучтенные. Документированные отклонения выявляются «по факту», непосредственно в процессе организации и управления производством и подтверждаются документально (главным образом, прямые расходы). Расчетным путем выявляются отклонения на косвенные расходы, используя внутренние методики организации. Неучтенные отклонения возникают из-за недостатков в организации первичного учета и документирования операций по расходу и выявляются после инвентаризации незавершенного производства.

Применение нормативного метода учета затрат и калькулирование себестоимости не исключает возможности параллельного использования одного из трех рассмотренных выше методов: позаказного, попроцессного и попередельного.

Инвентарно-индексный метод

Альтернативой нормативному на предприятиях применяется инвентарно-индексный метод учета затрат и калькулирования себестоимости. Учет прошлых затрат организуется в течение месяца без подразделения по нормам и отклонениям от норм по группам изделий или по производству в целом. Себестоимость выпущенной продукции, выполненных работ и услуг определяется на основе данных инвентаризации и оценки остатков незавершенного производства на конец месяца. На стоимость этих остатков уменьшают затраты за месяц. Затем по каждой калькуляционной статье исчисляют индекс – отношение фактических затрат к плановым, который используют для расчета фактической себестоимости отдельных видов продукции.

При инвентарно-индексном методе несколько сокращается трудоемкость работ, но затраты не контролируются в процессе производства, причины отклонений от норм не выявляются, фактическая себестоимость определяется пропорционально плановой. Поэтому предприятиям рекомендовано переходить от инвентарно-индексного к прогрессивному нормативному методу. Те производства, где нормативный метод в идеальном (рассмотренном) виде не может быть внедрен, могут применять отдельные его элементы.

Учет затрат по полной себестоимости

Производственные предприятия могут организовывать управленческий учет затрат по полной себестоимости. В данном случае все затраты распределяются между реализованной продукцией и остатками готовой продукции.

Согласно данному методу в себестоимость готовой продукции включаются все издержки предприятия не зависимо от их деления на постоянные и переменные, прямые и косвенные. Причем, затраты, которые невозможно непосредственно отнести на продукцию, распределяют сначала по центрам ответственности, где они возникли, а затем переносят на себестоимость продукции пропорционально выбранной базе. Чаще всего в качестве базы распределения выступает заработная плата производственных рабочих, производственная себестоимость, человеко-часы, машино-часы и т.д.

При использовании данного метода особое внимание следует обратить на то, какие именно показатели прибыли рассчитываются. Рассмотрим этот процесс поэтапно.

Большое значение в данном процессе имеет первый этап, поскольку именно здесь рассчитывается показатель валовой прибыли. Данный показатель представляет собой разность между выручкой от реализацией и всеми производственными затратами.

На втором этапе рассчитывается операционная прибыль предприятия, она равна разности между валовой прибылью и коммерческими и административными расходами.

Третий этап – это формирование налогооблагаемой прибыли.

И, наконец, на последнем этапе рассчитывается чистая прибыль предприятия.

Как видим, метод учета затрат по полной себестоимости позволяет получить представление обо всех затратах, которое несет предприятие в связи с производством и реализацией одного изделия.

Кроме того, этот метод широко распространен в нашей стране и соответствует сложившимся в России традициям и требованиям нормативных

актов по финансовому учету и налогообложению. Однако, метод учета затрат по полной себестоимости имеет значительный недостаток. Он не учитывает одного важного обстоятельства: себестоимость единицы изделия изменяется при изменении объема выпуска продукции, если предприятие расширяет производство и продажу, то себестоимость единицы продукции снижается.

Используя этот метод, трудно рассчитать влияние на прибыль изменений в выручке, так как постоянные общепроизводственные расходы усреднены (на учетную единицу) и относятся на продукцию [45, с. 61]. Более того, имея информацию о полных затратах и прибыли на единицу изделия, можно принять неправильное решение, отказаться от «убыточных» изделий и потерять прибыль.

Выбор того или иного метода калькулирования себестоимости будет зависеть в большей степени от специфики деятельности предприятия: производственного процесса, организационной структуры, корпоративной культуры и т.п. Однако, какой бы метод управленческого учета не использовался учет должен вестись в разрезе видов затрат, носителей затрат и центров ответственности.

4.2. Зарубежные методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Западной практикой управленческого учета разработано множество методик, стандартов и инструкций по учету издержек и калькулированию себестоимости продукции. Часть из них пересекается с российскими, часть – принципиально отличается. Противостояние двух крупнейших стандартов бухгалтерской отчетности – европейского IAS и американского GAAP еще более усложняет выбор той или иной методики.

Западная теория cost management (CM) предлагает ряд практических подходов к управленческому учету в новых условиях: Activity Based Costing (ABC), Strategic Cost Analysis (SCA), Absorption Costing, Direct Costing.

Direct Costing

Данная методика в российском управленческом учете является второй по частоте использования в производстве, после традиционной методики полного распределения затрат. На Западе и в России стандартом внешней отчетности является методика калькулирования себестоимости с полным распределением затрат, тогда как во внутреннем управленческом учете рекомендуется использовать direct costing, если доказана целесообразность использования этой системы.

Ниже представлен краткий обзор обеих методик, сравнение и сфера использования.

Традиционный вариант калькулирования фактической себестоимости выпущенной продукции: в течение отчетного периода по дебету счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.) с кредита счетов учета ресурсов собираются затраты отчетного периода с подразделением на прямые, относимые в дебет счетов 20 и 23, и косвенные, относимые в дебет собирательно-распределительных счетов 25 и 26. расходы, собранные на счетах 25 и 26, подлежат списанию по окончанию периода на дебет счетов 20 или 23 по принадлежности с одновременным их распределением между объектами калькулирования, в разрезе которых организуется аналитический учет, пропорционально той или иной базе. Счета 25 и 26 закрываются; калькулируется полная фактическая себестоимость готовой продукции. Как уже сказано выше, такой метод получил название метода с полным распределением затрат, так как на себестоимость перекладываются все затраты, прямо или косвенно участвовавшие в производстве продукции, исключая расходы на продажу.

Другой, относительно новый для отечественной теории и практики, вариант direct costing предполагает разделение всех затрат за отчетный период на переменные, величина которых изменяется *пропорционально* объему произведенной продукции, и периодические (условно-постоянные), менее зависящие от объемов производства. Переменные затраты включают прямые материальные затраты, прямые затраты труда производственных рабочих (включая сдельную оплату), а также переменные накладные расходы (электроэнергия, техническое обслуживание производства, определенные выплаты в бюджет (плата за недра, за воспроизводство материально-сырьевой базы и т.д.)). Условно-постоянные затраты включают все затраты, величина которых не изменяется при изменении выпуска (общехозяйственные расходы, постоянная часть общепроизводственных расходов).

Переменные прямые затраты собираются по дебету счетов 20 и 23, переменные накладные расходы – по дебету счета 25 с кредита счетов производственных и финансовых ресурсов. В конце отчетного периода в расчет себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг) *включаются только переменные затраты,* а в учете это отражается записью по дебету счетов 20 и 23 соответственно и кредиту счетов 20, 23 и 25. постоянные затраты (счет 26, счета расчетов) в себестоимость объектов калькулирования не включаются, а списываются в конце отчетного периода на уменьшение выручки (счет 90) или на счет прочих расходов (счет 91/2). Калькулирование производственной себестоимости осуществляется только на основании данных о переменных затратах.

В обоих подходах учет непроизводственных расходов (счет 44 «Расходы на продажу», некоторые счета расчетов) осуществляется путем списания соответствующих счетов напрямую на уменьшение выручки от реализации или счет прочих расходов.

Основное различие между двумя представленными методиками заключается в порядке распределения производственных расходов. В первом случае все затраты распределяются между реализованной продукцией и остатками готовой продукции. При втором методе постоянные затраты полностью относят на реализацию.

Методы калькулирования себестоимости влияют на форму финансовой отчетности.

В финансовом отчете при использовании метода полного распределения затрат представлен расчет операционной прибыли в два этапа (рис. 4.4).

(+) Выручка от реализации
(–) производственные затраты
(–) основная зарплата производственных рабочих
(–) накладные расходы
(=) Валовая прибыль
(–) расходы на продажу
(=) Операционная прибыль

Рис. 4.4. Схема расчета операционной прибыли

1. Расчет валовой прибыли.

Валовая прибыль = Выручка от реализации – Производственная с/с

2. Расчет операционной прибыли.

Операционная прибыль = Валовая прибыль – Непроизводственные расходы

При подготовке финансового отчета при использовании метода direct costing на промежуточном этапе производится расчет маржинальной прибыли (рис. 4.5):

Маржинальная прибыль[1] *= Выручка от реализации – Сумма всех переменных затрат*

В дальнейшем в управленческом учете осуществляется анализ динамики именно маржинальной прибыли как функции от объема продаж.

[1] В данном случае подразумевается отсутствие производственных запасов в конце периода. Если запасы имели место, то в расчете маржинальной прибыли участвуют *только переменные затраты на производственную и реализованную продукцию.*

Данные о маржинальной прибыли лежат в основе принятия управленческих решений, связанных с сокращением или развитием объемов производства. Если величина дохода, приносимого продуктом, больше, чем переменные расходы, это сразу сказывается на величине маржинальной прибыли. Поэтому при методике direct costing возможно более четко отслеживать рентабельность производства продукции по видам без оглядки на распределенные косвенные постоянные расходы.

(+) Выручка от реализации
(–) переменные затраты, в т.ч.:
Материальные затраты
Прямые затраты труда производственных рабочих
Переменные накладные расходы
(=) Маржинальная прибыль
(–) постоянные расходы
(=) Операционная прибыль

Рис. 4.5. Схема расчета маржинальной прибыли

Доводы в пользу системы калькулирования себестоимости по переменным издержкам:

1. *Методика direct costing обеспечивает более полезную для принятия решений информацию.* Как уже было сказано, деление затрат на переменные и постоянные позволяет более четко оценить динамику рентабельности производства по отдельным видам продукции. Тем не менее нет причин, делающих невозможным применение системы затрат на постоянные и переменные по мере необходимости, для принятия решений по определенным проектам и мероприятиям.
2. *Методика direct costing избавляет прибыль от влияния изменений производственных запасов.* Если в конце периода управленческого учета остаются производственные запасы, то имеет место ситуация, когда учет постоянных накладных расходов, распределенных на весь выпуск продукции в конце периода, может исказить полученный объем прибыли, необходимый для расчета финансовых коэффициентов за период и дальнейшего оперативного анализа. Мене вероятными становятся колебания запасов при исчислении прибыли за год, но при определении месячных и квартальных величин значительные колебания запасов могут быть связаны с сезонными изменениями объемов реализации. Так как отчеты о прибыли за короткие промежутки времени представляют только руководству компании, то в управленческом учете для принятия внутренних решений целесообразно применять direct

costing. Еще один довод в пользу использования direct costing для внутренней отчетности в том, что информация внутренних отчетов о прибыли может служить для оценки работы управляющего. При полном распределении затрат управляющие могут умышленно изменять уровень запасов для изменения прибыли.

3. *Методика direct costing позволяет избежать капитализации расходов в неликвидных запасах.* В период, когда спрос на продукцию уменьшается, компания может накопить излишние запасы. При использовании системы полного распределения затрат только часть постоянных накладных расходов, которые компания понесла в течение периода, будет отнесена на издержки производства, так как остальные накладные расходы будут включены в оценку неликвидных запасов. Если от излишних запасов товара нельзя избавиться, расчет прибыли текущего периода будет неточным, поскольку постоянные накладные расходы просто перенесены на последующие учетные периоды. Однако может потребоваться время, чтобы руководство пришло к заключению о потере стоимости запасов при их возможной реализации. Следовательно, запасы подвергнутся переоценке, и необходимо списать часть их стоимости в последующий учетный период. Общий эффект заключается в том, что величина прибыли текущего периода будет завышена. При применении direct costing постоянные накладные расходы в производственную стоимость не включаются, поэтому данной проблемы не возникает.

Среди доводов в пользу калькуляции себестоимости с полным распределением затрат встречаются такие, что недостаточное внимание к постоянным издержкам в долгосрочном периоде может также привести к неточностям и ошибкам в расчетах.

При производстве, ориентированном на сезонные продажи, когда товары выпускают и накапливают до сезона, чтобы удовлетворить спрос, полная сумма понесенных постоянных издержек в системе калькуляции себестоимости по переменным издержкам будет вычитаться из объемов реализации. Однако в период наращивания производства с целью продажи продукции в последующий сезон доход от реализации равен нулю, а постоянные затраты учитываются как расходы. В результате до начала сезона продаж регистрируются большие убытки, а высокая прибыль – в период продажи товаров.

При полном распределении затрат, напротив, постоянные накладные расходы включают в оценку запаса и относят на конец периода, и учитывают как расходы только в период продажи. Следовательно, маловероятно, что убытки будут показаны в период накопления запасов. В данных обстоятельствах система полного распределения затрат обеспечивает более логичный процесс калькуляции.

Absorption costing

Absorption costing – система распределения затрат по «объекта затрат» (которыми могут являться как изделия, так и производственные процесс, оказание услуг, выполнение работ и т.д.). В противоположность direct costing данная система предлагает рассматривать затраты с учетом постоянных издержек и представляет собой методику, наиболее приближенную к используемым в российской практике (и рассмотренным выше).

Различают два вида absorption costing: Job-Order Costing (JOC) и Process Costing (PC). Первый (JOC) используется в тех случаях, когда в качестве объекта затрат более целесообразно рассматривать некую работу. При таком подходе затраты по каждой работе отслеживаются и аккумулируются отдельно. Данный подход аналогичен показанному методу калькулирования себестоимости. Все прямые затраты автоматически относятся к затратам на данную работу. На каждую работу относится некая часть общих издержек. Для распределения накладных расходов по работам используется как минимум одна база распределения (allocation base), коэффициент распределения выбирается один раз в начале отчетного периода. При точном прогнозе накладных расходов и аккуратном выборе коэффициента распределения такая система позволяет распределить все производственные расходы по работам. Однако существует и оборотная сторона медали – как показывает практика, точный прогноз этих параметров возможен только при хорошо поставленной системе учета, которая обеспечивает достоверные данные за длительный период, и при условии стабильной работы предприятия. Как результат, возникают перераспределенные и недораспределенные затраты.

Второй подход (PC) применяется в случаях, когда имеет место непрерывный процесс производства и выделение какой-либо отдельной работы неоправданно. Как правило, PC используется для процесса непрерывного производства (например, добыча нефти или газа), где просто не существует отдельных изделий, по которым можно было бы отслеживать затраты. В таком случае затраты распределяются по всей продукции равномерно. Данный метод аналогичен российскому попроцессному методу учета затрат и калькулирования себестоимости.

Activity Based Costing

Название Activity Based Costing (ABC analysis) правильнее всего будет перевести на русский как «учет затрат по работам». Появление и развитие ABC отвечало определенным изменениям, происходящим в экономической структуре, а именно изменение взглядов на методику учета затрат и расчет себестоимости продукции.

В Activity Based Costing предприятие рассматривается как набор рабочих операций. Работы определяют специфику предприятия. Работы потребляют

ресурсы (материалы, информацию, оборудование) и имеют какой-либо результат. Соответственно, начальной стадией применения ABC является определение перечня и последовательности работ на предприятии. Это обычно производится путем разложения сложных рабочих операций на простейшие составляющие, параллельно с расчетом потребления ими ресурсов.

В рамках ABC выделяют три типа работ по способу их участия в выпуске продукции: Unit Level (или штучная работа), Batch Level (пакетная работа) и Product Level (продуктовая работа). Такая классификация затрат (работ) в ABC-системах отталкивается от опытного наблюдения зависимости между поведением затрат и различными производственными событиями: выпуском единицы продукции, выпуском заказа (пакета), производством продукта как такового. При этом опускается еще одна важная категория затрат, которая не зависит от производственных событий – затраты, обеспечивающие функционирование предприятия в целом. Для учета таких издержек вводится четвертый тип работ – Facility Level (общехозяйственные работы). Первые три категории работ, а точнее, затраты по ним могут быть прямо отнесены на конкретный продукт. Результаты общехозяйственных работ нельзя точно присвоить тому или иному продукту, поэтому для их распределения приходится предлагать различные алгоритмы.

Соответственно, с целью достижения оптимального анализа в ABC классифицируются и ресурсы. Они подразделяются на поставляемые в момент потребления и поставляемые заранее. К первым можно отнести сдельную зарплату: работникам платят за то количество рабочих операций, которые они уже совершили. Ко вторым – фиксированную зарплату, которая оговаривается заранее и не привязана к конкретному количеству заданий. Такое разделение ресурсов дает возможность организовать простую систему для периодических отчетов о затратах и доходах, решающих как финансовые, так и управленческие задачи.

Все ресурсы, затраченные на рабочую операцию, составляют её стоимость. В конце первого этапа анализа все работы предприятия должны быть точно соотнесены с необходимыми для их выполнения ресурсами. Приведем пример (для простоты объяснения эквивалентом ресурса будем считать статью затрат). В некоторых случаях статья затрат явно соответствует какой-либо работе.

«Зарплата отдела снабжения» входит в стоимость рабочей операции «Снабжение». Но, например, «Аренда офисных помещений» должна быть распределена пропорционально потреблению работами «Снабжение», «Производство», «Маркетинг» и др. Очень часто бывает, что какой-либо ресурс не может быть соотнесен с рабочей операцией и, следовательно, тратится впустую.

Однако простого подсчета стоимости тех или иных работ недостаточно для расчета себестоимости конечной продукции. Согласно ABC, рабочая операция должна иметь индекс-измеритель выходного результата – кост-драйвер (cost driver). Компания использует кост-драйвера для распределения общей стоимости ресурса между видами деятельности (группами затрат), которые нуждаются в это ресурсе. Затем выбирается подходящий драйвер деятельности, который является базой распределения для группы затрат по виду деятельности. Эта группа затрат распределяется уже на отдельные продукты или департаменты. Некоторые примеры групп непрямых затрата и их возможные кост-драйвера приведены в табл. 4.2.

Таблица 4.2

Группы непрямых затрат

Группы затрат	Cost Drivers
Снабжение	Закупка материалов
Затраты Отдела Текущего Контроля	Количество проверенной продукции
Непрямой труд для пуска и наладки оборудования	Количество наладок, требуемых для департамента
Затраты инженерного труда для модификации продукта	Количество модификаций, инициированных для продукта
Работа отдела кадров	Количество работников нанятых или уволенных
Амортизация оборудования	Количество произведенной продукции или часов использования

Таким образом, второй этап применения ABC заключается в расчете кост-драйверов и показателей потребления ими каждого ресурса. Этот показатель потребления умножается на себестоимость единицы выхода работы. В итоге мы получаем сумму потребления конкретной работы конкретным продуктом. Сумма потребления продуктом всех работ является его себестоимостью. Эти расчеты составляют третий этап практического применения методики ABC.

Представление предприятия как набора рабочих операций открывает широкие возможности для совершенствования его функционирования, позволяя проводить качественную оценку деятельности в таких сферах как инвестирование, персональный учет, управление кадрами и т.д.

Корпоративная стратегия подразумевает набор целей, которые хочет достичь организация. Цели организации выполняются выполнением ее работ. Построение модели работ, определение их связей и условий выполнения обеспечивает реконфигурацию бизнес-процесса предприятия для реализации корпоративной стратегии. ABC-анализ, в конечном итоге, повышает конкурентоспособность предприятия, обеспечивая доступной и оперативной информацией менеджеров на всех уровнях организации.

Strategic Cost Analysis

Метод SCA, базирующийся на термине Value Chain (цепь образования потребительской стоимости) представляет фирму как цепь образования потребительской стоимости (последовательность операций по созданию стоимости изделия). Каждое звено цепи как с точки ее необходимости в процессе, так и с точки зрения потребляемых ею ресурсов. Затем определяется

кост-драйвер, который определяет стоимость выполненной данной операции. С помощью кост-драйверов и перестройки цепи образования стоимости предполагается достичь устойчивого преимущества над конкурентами.

Такое внимание SCA к работе предприятия в условиях острой конкуренции объясняет тот факт, что управленческий учет в рамках этой теории фактически подчинен целям маркетинга. Если традиционное ценообразование отталкивается от себестоимости продукции и воспринимает ее как данность, то практика целевой себестоимости из маркетинговых оценок емкости рынка и конкурентоспособной цены. Исходя из объема производства и розничной цены, определяется целевая себестоимость. Задача стратегического анализа затрат – конструирование такой цепи образования стоимости, чтобы реальная себестоимость не превышала целевую.

Таким образом, стратегия ценового лидерства предполагает поддержание того же качества продукции (услуг), что и у конкурентов, но при более низких затратах и, следовательно, ценах. Ценовое лидерство достигается за счет экономии на объектах производства, тщательного контроля затрат, минимизации затрат на этапах НИОКР, обслуживания, продаж и рекламы.

Помимо ценового лидерства SCA предусматривает такой фактор как «уникальность», то есть продукты «brand-name», дизайн, сервис.

Возможность следовать той или иной стратегии зависит от того, как фирма управляет своей цепочкой образования стоимости (ЦОС) по сравнению со своими конкурентами. Таким образом, анализ ЦОС необходим для определения того сегмента, где либо могут быть снижены затраты, либо повышена потребительская стоимость.

Утверждается, что для достижения этой цели следует рассматривать ЦОС в масштабе не одной только фирмы, а отрасли; необходимо учитывать процесс образования стоимости от добычи ресурсов до оказания сервисных услуг по ремонту готовой продукции. Такой масштаб позволит определить тот участок отраслевой ЦОС, где фирма потенциально может реализовать одну из своих стратегий и синхронизировать выбор своей стратегии с отраслевым окружением. Именно рассмотрение отраслевой ЦОС отличает методологию стратегического анализа затрат от анализа в традиционном управленческом учете, областью которого традиционно являлась лишь технология добавления стоимости внутри фирмы.

ЦОС разделяет отрасль на отдельные стратегические звенья. Таким образом, начальная точка анализа затрат – это определение ЦОС отрасли, отнесение затрат, доходов и активов к отдельным ее звеньям. Затем определяются кост-драйвера, от которых зависят затраты на каждом звене.

И, наконец, строится система действий, в результате которых фирма может получить конкурентные преимущества.

Рассмотрим подробнее каждый из этих элементов. Звенья отраслевой ЦОС, это, проще говоря, основные массивы затрат в бизнес-процессах, например, закупка сырья, транспортировка и т.д. (естественно, для каждой

отрасли они различны). Кост-драйвера для каждого звена ЦОС также выделяются отдельно. Диагностика кост-драйверов для понимания характера поведения затрат в каждом звене – второй шаг в создании и анализе ЦОС. В отличие от традиционного управленческого учета, где единственным кост-драйвером считается объем выпуска, в стратегическом анализе затрат рассматриваются структурные и операционные виды кост-драйверов.

Структурные кост-драйвера определяются особенностями экономической политики компании. SCA предполагает пять критериев для выбора структурных кост-драйверов:

- масштаб производства, определяющий объем инвестиций в производство, НИОКР, маркетинг;
- охват – степень вертикальной интеграции;
- опыт – экономический опыт проведения предполагаемых операций;
- технологии и их специфика;
- сложность – широта номенклатуры продукции (услуг).

Операционные кост-драйвера характеризуют способность фирмы успешно реализовывать свою структурную политику. Перечень основных операционных кост-драйверов содержит:

1. вовлечение персонала – в какой степени персонал вовлечен в достижение общих целей фирмы;
2. всеобщий контроль качества (TQM – Total Quality Management);
3. уровень загрузки мощностей;
4. эффективность расположения мощностей;
5. конструкция изделий;
6. связи с поставщиками и потребителями.

Третий шаг в анализе ЦОС – создание устойчивого конкурентного преимущества. Для каждого звена ЦОС формулируются два ключевых вопроса – могут ли быть снижены затраты на звено при том же уровне потребительской стоимости и может ли быть увеличена потребительская стоимость (доход) без увеличения затрат? Таким образом, идея состоит в лучшем контроле затрат, чем у конкурента, или в реорганизации ЦОС для получения большей потребительской стоимости.

Метод SCA может предоставлять информацию для стратегических решений по таким вопросам как оценка затрат по изменению атрибутов изделий (качество в глазах потребителя) и изменение стоимости «барьеров», которые необходимо преодолеть конкурентам для создания устойчивого конкурентного преимущества (объем инвестиций).

Стратегический анализ затрат в части разработки и оценки ЦОС тесно связан с техникой учета и спецификой конкретного предприятия и требует профессиональной оценки и анализа его деятельности.

В заключении следует отметить, что методы калькулирования себестоимости в России и за рубежом различные и выбор метода определяют цели и задачи поставленные перед предприятием.

Прогнозный баланс

Последним шагом в методологии бюджетирования является Прогнозный баланс. Каждая строка таблицы имеет свой алгоритм вычисления. Стоимость основных средств определяется путем суммирования уже числящихся на балансе объектов внеоборотных активов и вновь приобретенных объектов за минусом тех основных средств, которые были сняты с баланса. Также стоимость внеоборотных активов корректируется на сумму накопленной амортизации.

Остаток денежных средств на конец периода переносится из бюджета движения денежных средств.

Дебиторская задолженность – это разница между документально подтвержденным объемом реализации и фактической оплатой этой продукции или услуг.

Стоимость готовой продукции определяется как произведение остатка готовой продукции на конец периода и цены реализации. Стоимость запасов сырья и материалов определяется аналогично.

Нераспределенная прибыль рассчитывается нарастающим итогом, т.е. к прибыли в балансе на 01.01.2009 года прибавляется прибыль планового периода из Отчета о прибылях и убытках.

Кредиторская задолженность может быть посчитана как разница между потребленными ресурсами и произведенной за них оплатой (Бюджет материальных затрат и график оплаты материалов).

Таблица 6.15

Прогнозный баланс

Актив	Сумма, руб.	Пассив	Сумма, руб.
Основные средства	1230000,00	Уставный капитал	175100,00
Амортизация	353920,00	Нераспределенная прибыль	3753799,22
Внеоборотные активы	876080,00	Капитал и резервы	3928899,22
Денежные средства	1905872,10	Кредиторская задолженность	804500,00
Дебиторская задолженность	739283,11		
Готовая продукция	753945,84		
Сырье и материалы	362340,00		
Баланс	4637521,05	Баланс	4733399,22

Расхождение итогов актива и пассива баланса в рамках бюджетирования возможно, поскольку при планировании присутствуют приблизительные оценки и прогнозы. Однако это расхождение не должно быть существенным. Принятый в бухгалтерском учете уровень существенности составляет 5 %. Разница в данном случае составляет 95 878 рублей или примерно 2 % от итога пассива баланса, что не является существенной погрешностью.

6.2. Возможности управления прибылью предприятия

Возрастание конкурентной борьбы предприятий за инвестируемый капитал влечет за собой актуальность управления прибылью компании. Рассмотрим бухгалтерские характеристики прибыли (рис. 6.1).

(+) Выручка-нетто
(–) себестоимость реализованной продукции
(=) Валовая прибыль
(–) управленческие и коммерческие расходы
(=) Прибыль от реализации
(+/–) прочие доходы и расходы
(=) Налогооблагаемая прибыль
(–) текущий налог на прибыль
(=) Чистая прибыль

Рис. 6.1. Порядок формирования показателей прибыли

Представленный порядок расчетов показывает взаимосвязь всех доходов и всех расходов, что говорит о некоторой узости возможностей анализа деятельности предприятия. В тоже время рост прибыли может являться общей целью как для топ-менеджеров, так и инвесторов и акционеров.

Более широкие возможности с точки зрения эффективного управления прибылью появляются у предприятия с позиции концепции экономической добавленной стоимости – EVA (Economic Value Added).

Зарубежные экономисты в качестве показателя оценки бизнеса, как правило, принимают стоимость предприятия. В отечественной практике традиционными считаются показатели прибыли.

Различие подходов в оценке бизнеса дано на рис. 6.2 [35].

Считается, что в простоте расчетов первенство остается за экономической добавленной стоимостью, а это, в свою очередь, позволяет топ-менеджерам принимать эффективные инвестиционные решения.

Определим роль EVA в оценке эффективности финансовой деятельности предприятия:

- отражает альтернативный подход к концепции прибыльности;
- позволяет управлять предприятием с позиций собственников;
- может быть использована как финансовый показатель в сбалансированной системе показателей;
- позволяет оценить деятельность топ- менеджеров.

Целесообразность создания системы премирования на базе показателя EVA рассмотрим на следующем примере.

Широко применяемым критерием поощрения менеджеров подразделений является рентабельность инвестиций (ROI). Менеджер подразделения,

ROI которого равно 2 %, будет стараться реализовать любой инвестиционный проект, который позволит хотя бы немного поднять рентабельность инвестиций (почти не учитывая значение Net Present Value (NPV = чистая приведенная стоимость). Наоборот, менеджер подразделения с высоким ROI будет проявлять некоторый консерватизм из-за опасения снижения этого показателя. Ситуация, когда менее прибыльные подразделения «агрессивно» инвестируют, в то время как наиболее успешные инвестируют слишком осторожно, не особенно желательна для акционеров.

Рис. 6.2. Подходы к оценке эффективности бизнеса

Метод оценки и управления стоимостью EVA (Economic Value Added)

Метод оценки и управления стоимостью EVA (Economic Value Added) базируется на концепции остаточного дохода, предложенной Альфредом Маршаллом, которая получила широкое распространение. Разработчиком

концепции является Стерн Стюарт, активным внедрением и реализацией концепции занимается Stern Stewart & Co.

Суть показателя EVA

Согласно концепции EVA стоимость компании представляет собой ее балансовую стоимость, увеличенную на текущую стоимость будущих EVA. Научные исследования доказали наличие корреляция между EVA и рыночной стоимостью. Stewart [46, с. 215-218] изучил данное соотношение среди 618 американских компаний и представил результаты в книге «The quest for value: a guide for senior managers».

Выводы, к которым пришел автор: корреляция между отрицательной EVA и отрицательной MVA отсутствует. Автор объясняет это тем, что потенциал ликвидации, восстановления, рекапитализации или иной кардинальной перестройки влияет на рыночную стоимость компании, данный момент приобретает наибольшую значимость по отношению к компаниям, имеющим значительное количество фиксированных активов.

Таким образом наибольший прирост стоимости любой компании в первую очередь вызван ее инвестиционной активностью, которая может быть реализована как за счет собственных, так и за счет заемных источников. Основная идея, обосновывающая целесообразность использования EVA, состоит в том, что инвесторы (в лице которых могут выступать собственники компании) компании должны получить норму возврата за принятый риск. Это значит, что капитал компании должен заработать по крайней мере ту же самую норму возврата, как схожие инвестиционные риски на рынках капитала. Если данного момента не происходит, то отсутствует реальная прибыль, и акционеры не видят выгод от инвестиционной деятельности компании.

Факторы, определяющие EVA

Изучим формирование показателя EVA и отразим взаимосвязь между EVA и основными факторами, участвующими в формульном расчете. В рамках управления стоимостью компании указанные факторы могут быть детализированы исходя из более мелких составляющих (рис. 6.3).

Увеличивая значение EVA путем воздействия на факторы, участвующие в модели, менеджер увеличивает стоимость компании.

Таким образом, показатель EVA может быть увеличен:

1. за счет увеличения дохода от реализации и уменьшения величины затрат (экономия и оптимизация текущих издержек (сокращение нерентабельных производств и т.п.).
2. за счет оптимизации затрат на капитал.

Необходимо учитывать, что простота расчета показателя EVA является лишь кажущейся. Разработчиком данной модели (Stewart G. Bennett) предусматривается перечень возможных поправок и корректировок величины NOPAT и инвестированного капитала, участвующих в расчете.

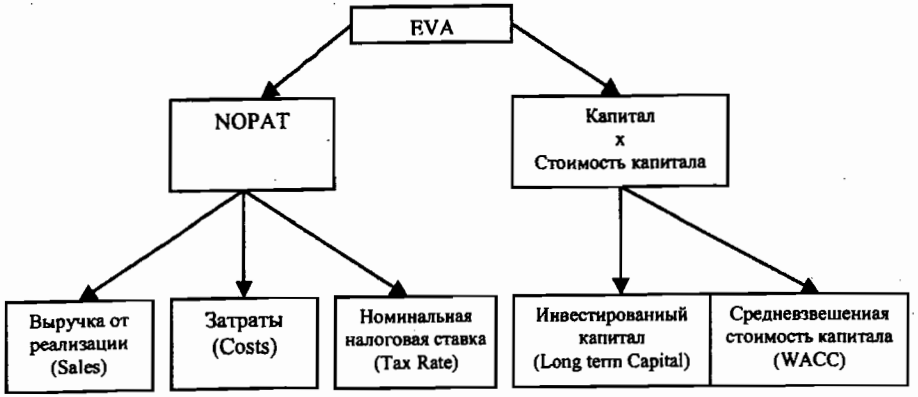

Рис. 6.3. Основные факторы, формирующие EVA

Рассмотрим два возможных варианта корректировки:

1. Прибыль от продаж, скорректированная на % (EBIT или Operating profit after depreciation and amortization) + процентные платежи по лизингу (Implied interest expense on operating leases) + увеличение по сравнению с ценой приобретения запасов, учтенных по методу LIFO (Increase in LIFO reserve) + амортизация Гудвилла (Goodwill amortization) + увеличение резерва по сомнительным долгам (Increase in bad debt reserve) + увеличение затрат на НИОКР, долгосрочного характера (Increase in net capitalized research and development) – величина гипотетических налогов (Hypotical taxes или Cash operating taxes).
2. Балансовая стоимость обыкновенных акций (Book vaiue of common equty) + привилигированные акции (Preferred stock) + доли меньшинства (Minority interest) + отсроченные налоги (Deferred income tax reserve) + резерв ЛИФО (LIFO reserve) + накопленная амортизация Гудвилла (Accumulated goodwill amortization) + краткосрочная задолженность, по которой начисляются проценты (Interest-bearing short-term debt) + долгосрочный заемный капитал (Long-term dept) + капитализированный лизинг (Capitalized lease obligations) + текущая стоимость некапитализируемого лизинга (Present valiu of non capitalized leases).

EVA как расчетный или целевой показатель в процессе оценки эффективности финансовой деятельности предприятия позволяет:

– отразить альтернативный подход к концепции прибыльности, а именно: переход от расчета показателей рентабельности в процентах к расчету экономической добавленной стоимости в денежном выражении;
– управлять предприятием с позиции его собственников;
– выступить инструментом мотивации топ-менеджеров.

Суть концепции управления стоимостью компании заключается в том, что управление должно быть нацелено на обеспечение роста рыночной стоимости компании и ее акций. То есть все устремления компании, аналитические методы и приемы менеджмента должны быть направлены к одной общей цели: помочь компании максимизировать свою стоимость, строя процесс принятия управленческих решений на ключевых факторов стоимости.

Положительный эффект применения показателя EVA позволяет также собственникам принимать инвестициооные решения (рис. 6.4) [35].

Рис. 6.4. Связь экономической добавленной стоимости с действиями собственников

Таким образом, положительное значение EVA характеризует эффективное использование капитала, значение EVA равное нулю, характеризует определенного рода достижение, так как инвесторы владельцы компании фактически получили норму возврата, компенсирующую риск, отрицательное значение EVA характеризует неэффективное использование капитала.

Рассмотрим следующие три варианта взаимоотношений значения показателя EVA с поведением собственников:

1. *EVA = 0*, то есть WACC = ROI и рыночная стоимость предприятия равна балансовой стоимости чистых активов. В этом случае рыночный выигрыш собственника при вложении в данное предприятие равен нулю, поэтому он равно выигрывает, продолжая операции в данном предприятии или вкладывая средства в банковские депозиты.
2. *EVA > 0* означает прирост рыночной стоимости предприятия над балансовой стоимостью чистых активов, что стимулирует собственников к дальнейшему вложению средств в предприятие.
3. *EVA < 0* ведет к уменьшению рыночной стоимости предприятия. В этом случае собственники теряют вложенный в предприятие капитал за счет потери альтернативной доходности.

Варианты расчета показателя EVA.

Существует два основных варианта расчета показателя EVA:

- EVA = Прибыль после выплаты налогов (NOPAT) – Средневзвешенная стоимость капитала (COST OF CAPITAL) × Инвестированный капитал (CAPITALemployed).
- EVA = (Норма прибыли (RATE OF RETURN) – Средневзвешенная стоимость капитала (COST OF CAPITAL)) × Инвестированный капитал (CAPITALemployed).

Приведем практический пример расчета. Инвестиции в производство и продажу хот-догов в уличных киосках составляют 30000 рублей с 10 % нормой возврата, при этом, инвестиции с аналогичным уровнем риска могут принести 18 %. Таким образом, EVA = (10 % – 18 %) × 30000 рублей = 2400 рублей. В рамках обозначенного примера, несмотря на то, что бухгалтерская прибыль составит 3000 рублей (10 % × 30000 рублей), существует альтернативная возможность заработать 5400 рублей (18 % × 30000 рублей), при этом отрицательное значение EVA говорит о том, что совершение данной инвестиции в объеме 30000 рублей не целесообразно.

Рассмотрим пример по применению показателя EVA.

Пример 1. По приведенным ниже данным рассчитайте EVA. Прокомментируйте положение компании.

Таблица 6.16

Расчет показателя EVA

Показатель	2000	2001	2002	2003	2004
Выручка, млн. руб.	47,094	51,029	50,549	53,370	48,601
Чистая операционная прибыль, млн. руб.	2,823	2,461	2,134	1,975	2,008
Инвестиционный капитал, млн. руб.	36,068	39,054	42,615	45,455	52,041
Рентабельность инвестированного капитала, %	7,8269	6,3015	5,0076	4,3450	3,8585
Средневзвешенная стоимость капитала, %	9,40	8,10	8,20	7,50	7,50
Рентабельность инвестированного капитала - средневзвешенная стоимость капитала, %	(1,57)	(1,80)	(3,19)	(3,16)	(3,64)
Экономическая добавленная стоимость, руб.	*-0,567*	*-0,702*	*-1,360*	*-1,434*	*-2,045*

Решение: Коэффициент рентабельности инвестированного капитала (Return On Invested Capital, ROIC) – отношение чистой операционной прибыли компании к среднегодовой суммарного инвестированного капитала.

Данный коэффициент характеризует доходность, полученную на капитал, привлеченный из внешних источников. В общем виде, формула расчета показателя выглядит следующим образом:

$$ROIC = NOPLAT \ / \ Инвестированный \quad капитал \times 100\% \qquad (6.3)$$

где NOPLAT – чистая операционная прибыль за вычетом скорректированных налогов;

Инвестированный капитал – капитал, инвестированный в основную деятельность компании.

Таким образом, ROIC по годам будет равен:

ROIC 2000 = 2,823 / 36,068 × 100 % = 7,8269 %
ROIC 2001 = 2,461 / 39,054 × 100 % = 6,3015 %
ROIC 2002 = 2,134 / 42,615 × 100 % = 5,0076 %
ROIC 2003 = 1,975 / 45,455 × 100 % = 4,3450 %
ROIC 2004 = 2,008 / 52,041 × 100 % = 3,8585 %

Показатель EVA определяется как разница между скорректированной величиной чистой прибыли и стоимостью использованного для ее получения инвестированного капитала компании (собственных и заемных средств):

$$EVA = NOPAT - WACC \times CE \qquad (6.4)$$

где NOPAT (Net Operating Profit After Taxes) – чистая операционная прибыль после уплаты налогов, скорректированная на величину изменений эквивалентов собственного капитала;

WACC (Weighted Average Cost of Capital) – средневзвешеная стоимость капитала;

CE (Capital Employed) – сумма инвестированного капитала с учетом эквивалентов собственного капитала.

Таким образом, расчеты EVA по периодам будут следующие:

EVA 2000 = 2,823 – 0,094 × 36,068 = – 0,567
EVA 2001 = 2,461 – 0,081 × 39,054 = – 0,702
EVA 2002 = 2,134 – 0,082 × 42,615 = – 1,360
EVA 2003 = 1,975 – 0,075 × 45,455 = – 1,434
EVA 2004 = 2,008 – 0,075 × 54,041 = – 2,045

Из расчетов можно сделать следующий вывод – наблюдается устойчивая динамика к снижению показателя EVA, следовательно, можно говорить об уменьшении стоимости фирмы и падения к ней интереса внешних инвесторов.

Основной стратегической задачей менеджмента компании должна является стратегия увеличения стоимости бизнеса. Поэтому задача эффективного управления EVA сводится к тому, чтобы обеспечить стабильное неотрицательное значения этого показателя. Его положительная динамика будет означать, что бизнес компании развивается более эффективно, чем рынок в целом. Следовательно, при росте EVA повышается инвестиционная привлекательность данной компании.

Оптимизация структуры капитала и управление его стоимостью происходит по двум направлениям. Первое – привлечение более дешевых заемных средств (но с учетом оптимального соотношения собственного и заемного капитала). Второе – перераспределение финансовых резервов между центрами инвестирования компании, исходя из максимизации прибыли, создаваемой этими центрами.

Еще одним важным аспектом при использовании модели EVA является решение задачи оптимизации соотношения прибыльности (Profitability) или спреда (Spread) и темпов роста бизнеса (Growth Rate). Спред рассчитывается по формуле:

$$Spread = ROCE - WACC,$$

где ROCE (Rate Of Return On Investors Capital) – рентабельность инвестированного капитала;
WACC – средневзвешенная стоимость капитала.

Исследуемая компания имеет низкие темпы роста объемов реализации и снижающийся спред. Следовательно, ее можно отнести к группе «D» и говорить, что компания имеет низкую инвестиционную привлекательность.

В процессе управления стоимостью компании показатель EVA может быть использован при построении сбалансированной системы показателей, в процессе бюджетирования, при оценке эффективности деятельности предприятия и его подразделений, при разработке оптимальной системы премирования менеджеров.

6.3. Элементы налогового планирования на предприятии

Под налоговым планированием можно понимать выбор предприятием различных подходов к организации финансово-хозяйственной деятельности с целью оптимального формирования налоговых обязательств (например: система налогообложения, вид договора и т.д.).

При этом следует отличать налоговое планирование от уклонения от уплаты налогов, т.к. налоговое планирование – это законная деятельность налогоплательщика по увеличению собственных оборотных средств. Такое правовое регулирование должно базироваться на определенных принципах (правилах). Они, как правило, устанавливают устойчивые связи по регулированию общественных отношений.

Налоговое планирование как часть финансового планирования подчиняется следующим принципам [32]:

1. платить минимум из положенного;
2. осуществлять уплату налога в последний день установленного периода;
3. использовать варианты снижения налогооблагаемой базы в рамках взаимосвязанной системы налогообложения;
4. использовать льготные режимы налогообложения, предусмотренные законодательством;
5. не допускать повышенного налогообложения путем использования специальных учетных методик.

Если рассматривать налоговое планирование как правовой институт, то можно выделить следующие принципы:

1. принцип допустимости налоговой экономии;
2. принцип соответствия хозяйственной операции целям делового характера;
3. принцип документального подтверждения совершенной хозяйственной операции;
4. принцип диалектического взаимодействия автономии налогового права и использования в нем гражданско-правовых конструкций.

При составлении налоговой политики предприятия и учетной политики для целей налогообложения следует руководствоваться общеэкономическими принципами.

По сути, выбор налогоплательщиком определенных принципов определяет:

- модель его поведения;
- использование тех или иных налоговых схем;
- выстраивание взаимоотношений с государством.

Налоговое планирование способствует достижению стратегических целей предприятия, в т.ч. и увеличение прибыли. А для этого следует говорить о стратегии оптимального управления предприятием.

Из представленных выше общеэкономических принципов можно выделить следующие четыре (рис. 6.5).

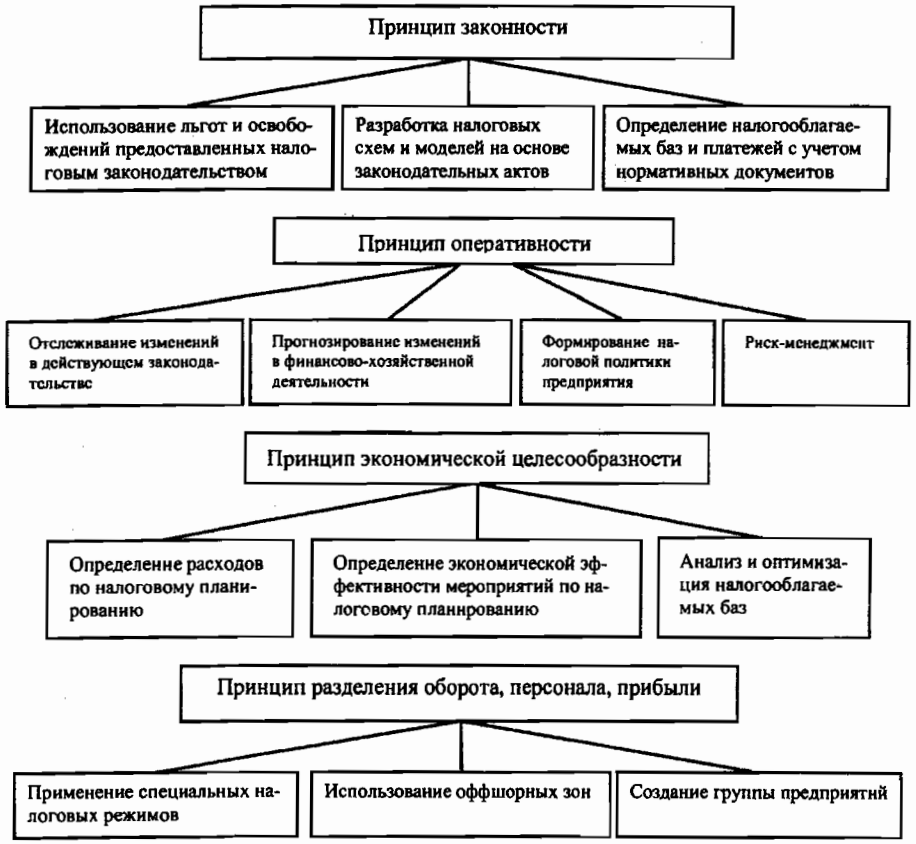

Рис. 6.5. Принципы налогового планирования

Применение принципов позволяет рассматривать налоговое планирование как систему, причем у каждого предприятия – налогоплательщика может быть свой набор принципов с обязательным включением принципа законности. Рассмотрим взаимосвязь путей снижения налоговой нагрузки и модели поведения налогоплательщика (рис. 6.6) [32].

Противозаконные модели поведения имеют две негативных стороны:

- социальная (нарушение принципа социальной справедливости и недополучение средств в доходную часть бюджета);
- правовая (риски уголовного преследования по ст. 198, 199 УК РФ).

Кроме того, топ-менеджеры предприятия, должны четко понимать, что налоговое планирование с экономической точки зрения, имеет следующие ограничения:

1. Корпоративные интересы;
2. Отраслевая принадлежность;
3. Масштабы деятельности предприятия;
4. Суммарные затраты на организацию налогового планирования (разработка налоговых схем).

Рис. 6.6. Пути снижения налоговой нагрузки и модели поведения налогоплательщиков

Налоговые схемы

При осуществлении налогового планирования организация создает определенную схему, в соответствии с которой она планирует осуществлять финансово-хозяйственную деятельность. Основная задача организации при этом состоит в том, чтобы правильно применить и сгруппировать используемые инструменты налогового планирования с целью построения системы, позволяющей реализовать задачи налогового планирования наилучшим образом. Налоговая схема – такое конечное оформление и представление деятельности предприятия, которое позволяет определить благоприятный налоговый режим и получить экономию от уплаты налогов согласно поставленным целям.

При осуществлении налогового планирования необходимо учитывать вероятность изменений в налоговом законодательстве, которые могут быть связаны с тенденциями в развитии налоговой политики, установлением новых форм и режимов налогообложения, корректировок налоговых ставок, отменой налоговых льгот и т.д. Оценка этой вероятности должна производиться на основе имеющейся информации с учетом существующих тенденций налоговой теории и политики.

Схему налогового планирования, разработанную исходя из условий налогообложения, не действующих по состоянию на текущий момент, можно рассматривать в качестве альтернативного варианта в отличие от основного варианта, в соответствии с которым организация собирается вести свою хозяйственную деятельность. В этом случае организация будет в состоянии применить для оптимизации налогообложения соответствующие инструменты налогового планирования.

Классификация налоговых схем

По степени воздействия на налоговую нагрузку налоговые схемы подразделют на:

- *Глобальные.* Применяются только в холдинговых компаниях, принимает участие до 150 юридических лиц. В результате реализации глобальных схем существенно меняется форма бизнеса, минимизируется большинство основных налогов, в результате чего существенно сокращается налоговая нагрузка. На практике это проводится через юридические лица со специальными налоговыми режимами.
- *Средние.* Их реализация помогает оптимизировать наиболее крупные налоги, при этом приходится приспосабливать бизнес под конкретные налоговые схемы. Результат – заметное снижение налогового бремени.
- *Простые.* Оптимизируется один налог, иногда второстепенный.

Реализация данной схемы позволяет достичь небольшого сокращения налогового бремени.

Практика применения налоговых схем показала, что наибольшую эффективность имеют средние налоговые схемы.

По итогам первого полугодия 2009 года экспертной группой журнала «Практическое налоговое планирование» был подготовлен очередной рейтинг безопасности налоговых схем. В данном рейтинге оценивается безопасность так называемых элементов схем, которые могут использоваться для снижения налогового бремени в различных комбинациях. Это позволит предприятию оценить безопасность конкретного способа экономии (табл. 6.17).

Таблица 6.17

Шкала оценок безопасности в рейтинге

5	Способ полностью безопасен
4	Высокая степень безопасности
3	Средняя степень безопасности
2	Степень безопасности ниже средней
1	Слишком опасный способ оптимизации

Элементы налоговых схем	Оценка безопасности
Группа № 1. Налоговый статус партнера	
Компания на общем режиме налогообложения	5
Индивидуальный предприниматель	4
Физическое лицо	4
Нерезидент, находящийся не в оффшорной зоне	4
Субъект льготного налогообложения – «упрощенец», плательщик ЕНВД и др.	3,5
Любые некоммерческие организации и объединения (ассоциации, фонды, профсоюзы)	3
Физическое лицо-инвалид	3
Нерезидент, находящийся в оффшорной зоне	2,5
Группа № 2. Налоговая чистота контрагента	
Контрагент своевременно и качественно исполняет налоговые обязательства	5
Срок деятельности контрагента меньше года	4
Контрагент не отчитывается в инспекцию или подает «нулевые» декларации	2,5
Контрагент «прописан» по адресу массовой регистрации	2
Руководитель, главный бухгалтер, учредитель являются одновременно руководителем, главным бухгалтером, учредителем многих компаний	2
В качестве руководителя значится фиктивное лицо или контрагент зарегистрирован по утерянному паспорту	1
Совокупность нескольких перечисленных признаков	1
Группа № 3. Взаимозависимость	
У участников операции нет признаков взаимозависимости	5
Есть признаки взаимозависимости, названные в статье 20 НК РФ	3
Есть признаки скрытой взаимозависимости:	
Один и тот же адрес местонахождения	3
Одни и те же учредители	3
В компании- налогоплательщике и в компаниях- контрагентах занимают ключевые позиции члены одной семьи	2,5
Проверяемая компания является единственным контрагентом другой организации	2,5
Совокупность нескольких перечисленных признаков скрытой взаимозависимости	2
Группа № 4. Вид операции (договора)	
Купля-продажа	4,5
Аренда	4
Подряд	4
Заем, кредит	4
Возмездное оказание услуг	4
Хранение	4
Давальческая переработка	3,5
Инвестирование	3,5

Продолжение табл. 6.17

Элементы налоговых схем	Оценка безопасности
Факторинг	3,5
Экспортный контракт	3,5
Простое товарищество	3
Лицензионный договор и иные договоры на использование интеллектуальной собственности	3
Посреднические (комиссии, поручения, агентский)	3
Лизинг	3
Безвозмездная передача имущества компании в собственность или в пользование	2,5
Аутсорсинг, аутстаффинг	2
Группа № 5. Использование промежуточных договоров	
Проверяемая компания закупает товары или услуги у посредника, хотя ей известны данные основного поставщика	3
Заключено множество сопутствующих основной сделке договоров, в частности на оказание консультационных услуг, оценку рынка и пр.	3
Товар передается по цепочке перепродавцов и (или) посредников	2,5
Группа № 6. Реальность операции или деятельности	
Компания- налогоплательщик не понесла дополнительные расходы, связанные с участием в сделке (например, не страховала приобретенное имущество, хотя могла или обязана была это сделать или это было в ее интересах)	4,5
У покупателя нет реальной потребности в полученных и учтенных товарах, работах, услугах	2,5
Обратная сделка (компания передала имущество и получила его обратно по другому договору)	2
У продавца нет реальной возможности осуществить отраженные операции (нет производственных мощностей, нужного персонала, склада и т.д.)	1,5
Нет документов, показывающих доставку или передачу имущества от одного участника сделки к другому	1,5
Группа № 7. Цена операции	
Цена соответствует обычным сделкам с другими контрагентами	5
Цена не соответствует рыночной по статье 40 НК РФ	3
Льготные цены для отдельных контрагентов	3
Цены на продаваемое имущество ниже балансовых	3
Отпускная цена чуть выше себестоимости	3
Очевидное завышение цены (при покупке)	2,5
Очевидное занижение цены (при продаже)	2
Группа № 8. Сроки расчетов или исполнения обязательств	
Сроки соответствуют гражданскому законодательству и обычаям делового оборота	5
Расчеты по всей цепочке операций производятся в один день	4
Существенная (от одного месяца) отсрочка платежа по договору	4
Существенная (от одного года) отсрочка возврата займа	3
Отсрочка получения дохода (подписания актов, реализации)	3
Накопление дебиторской задолженности	3
Группа № 9. Источник финансирования операции	
Собственные источники компании (чистая прибыль)	5
Заемные средства	4

Окончание табл. 6.17

Элементы налоговых схем	Оценка безопасности
Средства, полученные от учредителя	4
Группа № 10. Замена правоотношений	
Подмена одного договора другим, дающим налоговую экономию	3
Разделение договора на два или больше (например, выдача нескольких займов вместо одного для выполнения условия о сопоставимости обязательств)	3
Замена одних выплат другими (например, выплата вместо оплаты труда компенсаций или оплата штрафов вместо стоимости товаров)	3
Группа № 11. Финансовый результат операции	
Прибыль компании соответствует среднеотраслевой	5
Операции, учтенные в целях налогообложения, не принесли прибыли	3
Рентабельность деятельности компании, получившей экономию, ниже предела, определенного ФНС	3
Величина налоговой нагрузки плательщика ниже предела, определенного ФНС	3
Деятельность компании, получившей экономию, в целом убыточна	2,5
Результаты полученных работ, услуг не использованы для развития бизнеса компании	2,5
Группа № 12. Изменение структуры компании	
Преобразование	4
Присоединение (слияние)	3,5
Выделение (разделение)	3
Создание филиалов на территориях с льготным налогообложением	3
Группа № 13. Учетная политика	
Переоценка	4
Кассовый метод	4
Создание резервов	4
Намеренное ускорение начисления амортизации	4
Момент поставки на учет (например, варьирование налогом на имущество в зависимости от даты перевода актива на счет 01)	4
Выгодные положения раздельного учета по НДС или при одновременном исчислении налога на прибыль и ЕНВД	4
Увеличение доли косвенных расходов для налога на прибыль	3,5

Рейтинг показывает, какие налоговые схемы наиболее безопасны для практического применения.