Введение

Переход российских предприятий на рыночные отношения требует новых подходов к организации внутрифирменного управления. В условиях молниеносно меняющейся рыночной среды поток информации существенно возрастает. Ее необходимо оперативно обрабатывать для принятия единственного верного управленческого решения. Расширяется спектр задач в сфере управления, решаемых руководителями различных типов организаций. Возникает потребность в разделении полномочий, в том числе и в области принятия управленческого решения.

А это возможно лишь в условиях эффективного информационного обеспечения. Несомненно, любая предпринимательская деятельность невозможна без инвестиций, которые, в свою очередь, невозможны или крайне ограничены в возможностях без достоверной информации о реальном экономическом положении предприятий, которые претендуют на эти инвестиции. Объективную картину положения предприятия, хозяйства, фирмы может дать только грамотно поставленный на них учет.

Вместе с тем, как свидетельствует практика, в настоящее время не многие российские предприятия имеют таким образом организованную систему бухгалтерского учета, чтобы содержащаяся в ней информация была пригодна для оперативного управления и анализа финансово-хозяйственной деятельности.

Зачастую российский менеджмент не обосновывается на необходимых расчетах, носит интуитивный характер, не использует информацию, интегрированную учетной системой организации. А между тем сведения, необходимые для эффективного менеджмента, могу, к примеру, могут быть собраны в рамках системы управленческого учета, которая в России стала внедряться лишь в 90-х годах прошлого столетия в связи с началом реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Внешнее предназначение бухгалтерского учета состоит в подготовке информации, пригодной для целей управления хозяйствующими субъектами.

В соответствии с федеральным законодательством РФ все юридические лица (организации) и индивидуальные предприниматели обязаны вести бухгалтерский учет и представлять отчетность налоговым инспекциям, органам социального обеспечения, собственникам и другим заинтересованным органам.

Иоганн Шерр писал: «Бухгалтерский учет является непогрешимым судьей прошлого, необходимым консультантом настоящего и надежным помощником в оценке будущего Вашего бизнеса».

Таким образом, бухгалтерский учет – упорядоченная система сбора, регистрации, обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации (индивидуального предпринимателя), их движении и финансовых результатах путем сплошного непрерывного документального оформления всех хозяйственных операций. Имея в виду документальную обоснованность всех фактов деятельности экономических субъектов, бухгалтерский учет можно назвать точной экономической наукой.

С началом рыночных преобразований в России отношение к бухгалтерскому учету и его информации стало меняться. Ведь в плановой экономике на всех этапах развития хозяйственного механизма важнейшим экономическим методом управления считался хозрасчет, а бухгалтерский учет рассматривался как поставщик информации для формирования, углубления и ведения хозрасчетных отношений.

Теперь организации получили право самостоятельного выхода на внешний рынок, начались процессы вовлечения России в мировые рынки капитала, интеграция ее с мировым хозяйством. К тогам работам российских организаций стали проявлять интересы не только административные и трудовые коллективы, но и другие потребители учетной информации. И если первые начали проявлять интерес к доходам и факторам, их увеличивающим, то инвесторов больше интересовали размеры дивидендов на вложенные инвестиции.

В наши дни бухгалтерский учет ведут с целью формирования полной и достоверной информации о деятельности организации, ее имущественном положении и ее финансовом состоянии, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности: инвесторам, кредиторам, налоговым органам, профсоюзным объединениям, средствам массовой информации и т. д. Кроме того, публикуемая финансовая отчетность, составленная по европейским и мировым правилам, является международным средством общения предпринимателей всех уровней.

Без правильного ведения бухгалтерского учета не представляется возможным:

- получать полную и достоверную информацию о хозяйственных процессах и финансовых результатах деятельности;

- обеспечивать контроль за наличием имущества и рациональным использовании всех видов ресурсов;

- своевременно устанавливать недостатки в хозяйственной деятельности, выявлять и мобилизировать резервы, разрабатывать меры их использования;

- правильно рассчитываться с финансовыми организациями и внебюджетными фондами.

Таким образом, бухгалтерский учет сегодня можно определить как учетную систему организации, обеспечивающую информационную системную поддержку управления предпринимательской деятельностью. Этот процесс включает выявление, фиксацию, сбор, хранение, защиту, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой, в первую очередь, управленческому аппарату для выполнения его функций. Следовательно, бухгалтерский учет – важный элемент системы управления организации.

В современных условиях актуальными становятся процессы интеграции бухгалтерского учета и менеджмента, которые образуют взаимодействие двух концепций. Взаимодействие менеджмента (как концепции управления) и бухгалтерского учета (как концепции информационной системы управления) создает возможность снижения риска принятия ошибочных управленческих решений. Задачи постановки и эффективного функционирования системы бухгалтерского учета в организации могут успешно решаться лишь в том случае, когда четко сформулированы управленческие потребности организации.

До тех пор, пока в нашей стране не произошли коренные преобразования в форме собственности, пока организации не начали работать в условиях неопределенности и риска, бухгалтерский учет как информационная система управления бизнесом не мог быть востребован. Коммерческий и внутрифирменный расчет стали теми формами хозяйствования, которые обусловили интеграцию ранее использовавшихся разрозненных элементов в целостную систему бухгалтерского учета, представляющего собой не только самостоятельное научное управление, но и сферу практической деятельности.

Глава 1. Бухгалтерский учет как источник данных для принятия управленческих решений

* 1. Общее представление о бухгалтерском учете. Процесс преобразования данных в полезную отчетную информацию

Учет является составной частью процесса управления экономическими процессами и объектами, сущность которых состоит в фиксации их состояния и параметров, сборе и накоплении сведений. Таким образом, учет представляет собой систему наблюдения, измерения, регистрации и обобщения данных о хозяйственных процессах.

В соответствии с Федеральным законом от 21.11.1996г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» основным является следующее определение: «Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций».

Задачи бухгалтерского учета определяются целью обеспечения заинтересованных лиц полезной информацией об экономической деятельности организаций (ведь цель бухгалтерского учета – обеспечить информацию для процесса принятия экономических решений). Бухгалтерская информационная система должна обеспечивать:

- формирование полезной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности;

- информацию, необходимую внутренним и внешним пользователям, для контроля над соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутренних хозяйственных ресурсов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Пользователи бухгалтерской отчетности – это лица, имеющие заинтересованность в получении информации об организации и обладающие, как правило, достаточными познаниями для того, чтобы понять, оценить и использовать эту информацию, а также имеющие желание эту информацию изучать.

Внутренним пользователям доступна любая информация о хозяйственной деятельности, необходимая для целей управления организацией.

Внешним пользователям представляется информация о финансовом положении организации на определенную дату, финансовых результатах деятельности организации за определенный период и изменениях финансового положения организации за определенный период. Внешние пользователи – это инвесторы, кредиторы, поставщики, покупатели, государственные органы, в том числе налоговые органы и органы статистики, аудиторы и другие лица, имеющие интерес к информации о деятельности организации.

Разница в информационных потребностях внутренних и внешних пользователей требует неодинаковых подходов к подготовке отчетной информации. Как результат, бухгалтерский учет имеет два направления (две подсистемы): финансовый учет и управленческий учет.

Так внешние пользователи бухгалтерской отчетности заинтересованы в информации о результатах деятельности за прошедший год и их влиянии на текущее финансовое положение организации. Огромное число людей и организаций являются потребителями такой информации, поэтому отчетность должна быть составлена в стандартной форме. Эти пользователи учетной информации хотят получить ответ, к примеру, на такие вопросы:

- какая организация в промышленности наиболее привлекательна для инвестиций?

- представлять ли организации заем и в какой сумме?

Именно поэтому финансовые показатели, содержащиеся во внешней бухгалтерской отчетности, должны соответствовать принятым учетным стандартам. В РФ этими стандартами являются положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), утверждаемые Министерством финансов РФ.

Соответствие единообразным принципам учета подтверждает то, что финансовая отчетность содержит объективную информацию; субъективные мнения, как бухгалтеров, так и менеджеров в финансовой отчетности минимальны.

Управленческий учет – это процесс идентификации, измерения, сбора, анализа, подготовки, интерпретации и представления финансовой информации менеджменту организации для планирования, оценки и контроля внутри организации, обеспечения соответствующего использования экономических ресурсов и установления ответственности за их потребление.

Полученные данные менеджмент использует для планирования деятельности организации и контроля над ней.

Планирование – это процесс идентификации альтернативных наборов действий, оценка этих альтернатив и выбор наилучшего варианта, соответствующего целям организации.

Контроль – это процесс проверки успешного выполнения плана или эффекта управленческого решения.

Вот примерный перечень некоторых вопросов, для решения которых требуется информация управленческого учета:

- какую цену установить на продукцию?

- какое количество продукции производить?

- стоит ли расширять производственные мощности?

- сколько потратить на рекламу?

- стоит ли полагаться только на поступление наличных от операций для покрытия денежных выплат?

Если финансовый учет обеспечивает данные о фактах прошлой хозяйственной деятельности и ее результатах, то управленческий учет, наоборот, посвящен оценке будущих финансовых результатов. В отличии от финансовой отчетности к управленческой отчетности не применяются установленные стандарты, поэтому управленческая отчетность может содержать субъективную информацию.

В зависимости от уровня управления лицам, принимающим решения, необходимы разные виды информации. Так менеджерам высшего звена управления необходима в основном статистическая, бухгалтерская финансовая (внешняя) информация, в меньшем объеме – бухгалтерская (управленческая) внутренняя информация. Менеджерам среднего уровня необходима преимущественно бухгалтерская (управленческая) внутренняя информация и частично бухгалтерская финансовая (внешняя) информация. На оперативном уровне используется только бухгалтерская управленческая (внутренняя) и оперативная учетная информация.

Информация в бухгалтерском учете формируется посредством выполнения учетных процедур, к которым относятся первичное наблюдение, измерение, текущая группировка и обобщение. На основе зарегистрированных и обработанных данных составляют бухгалтерскую отчетность, которую представляют заинтересованным пользователям. Каждая из учетных процедур предполагает использование определенных методов, способов и приемов.

Первичное наблюдение осуществляется в разрезе объектов бухгалтерского наблюдения на основании первичных документов, которые подтверждают факт совершения хозяйственной операций и произошедшие с объектом наблюдения изменения, или посредством проведения инвентаризаций, то есть проверок фактического наличия, состояния и оценки имущества и обязательств.

Измерение в денежном выражении объектов наблюдения осуществляется способами оценки стоимости, среди которых основным является способ оценки по себестоимости (исходя из величины затрат на приобретение имущества). Текущая группировка и обобщение данных об объектах наблюдения проводится способом двойной записи на счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов.

В бухгалтерском учете данные о совершенных организацией хозяйственных операциях проходят последовательные этапы обработки, прежде чем они станут ценной для пользователей отчетной информацией.

Основанием для записи данных о фактах хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете являются первичные документы, а сами учетные записи ведутся в регистрах бухгалтерского учета.

Первый этап обработки заключается в анализе первичного документа. Первичный документ подтверждает факт совершения операции, ее дату и сумму. Анализ операции представляет собой ключевой этап в бухгалтерском учете, поскольку результат выполнения этого этапа – решение об отнесении данных операции на соответствующие объекты учета.

Второй этап обработки называется журналом, так как он заключается в регистрации хозяйственных операций в специальном хронологическом учетном регистре – журнале регистрации хозяйственных операций. В нем указываются даты операции, сумма, номер, дата и название первичного документа, корреспондирующие счета, на которых отражаются результаты операций. После того, как данные из первичного документа зарегистрированы в журнале, первичные документы передаются в текущий архив.

Третий этап обработки называют Главной книгой, т. к. его результат – сгруппированные на счетах бухгалтерского учета данные за определенный период (обычно месяц). На этом этапе происходит разнесение зарегистрированных в журнале данных по аналитическим и синтетическим счетам и запись данных в соответствующем систематическом учетном регистре. В конце месяца данные из отдельных систематических регистров обобщаются и записываются в Главную книгу, которая представляет собой реестр открытых организацией бухгалтерских счетов.

Четвертый этап обработки является контрольным, так как заключается в проверки правильности отражения данных на счетах путем составления оборотных ведомостей по счетам бухгалтерского учета.

В конце года перед составлением годовой бухгалтерской отчетности данные бухгалтерского учета сверяют с данными проведенной инвентаризации. Инвентаризация представляет собой проверку наличия, состояния и оценки объектов учета (имущества и обязательств). В случае выявления расхождений учетные записи нужно скорректировать.

На основе информации счетов Главной книги составляют бухгалтерскую отчетность организации.

Каждый перечисленный этап выполняется с разной периодичностью в течение отчетного периода: первый и второй этапы – в момент поступления первичных документов, третий этап – в течение учетного периода – месяца (порядок отражения данных в аналитическом учете и обобщения на синтетических счетах определяется организацией, на конец месяца обороты и остатки по аналитическим счетам должны быть тождественны оборотам и остаткам по синтетическим счетам), четвертый этап – в конце периода, перед тем, как на основе данных по счетам будет составлена бухгалтерская отчетность организации.

Рассмотренная последовательность этапов и их содержание соответствуют предметной технологии. Применение средств информационных технологий вносит изменения в традиционный бухгалтерский процесс в части выполнения контрольных процедур и последовательного обобщения данных в учетных регистрах.

учет основные средства информация

* 1. Бухгалтерская отчетность организации – основной источник информации для менеджера. Роль учетной политики в процессе формирования информации

Согласно п.1 ст. 48 Гражданского кодекса РФ все юридические лица должны иметь самостоятельный баланс или смету. Бухгалтерская отчетность организации – это источник информации об имущественном и финансовом положении. Необходимо учитывать, что многие бухгалтерские данные носят оценочный характер, то есть зависят от субъективного мнения людей, готовящих отчетность. Во избежание преднамеренной или непреднамеренной дезориентации пользователя бухгалтерская информация, не зависимо от того, формируется она на основе точных данных или содержит субъективную составляющую, должна отвечать определенным требованиям (критериям):

1. Ценность для пользователя. Представляемая информация должна служить основной для принятия заинтересованными пользователями экономических решений.
2. Своевременность. Отчетная информация должна отражать существующее положение организации на текущий момент.
3. Существенность. Существенной считается информация, отсутствие которой может повлиять на решения пользователей или привести к тому, что пользователи не смогут сделать обоснованные выводы.
4. Достоверность (надежность). Отсутствуют существенные ошибки в учете:

- данные о хозяйственных операциях отражаются в учете только на основании первичных документов;

- при отражении хозяйственных операций приоритет отдается экономическому содержанию хозяйственной операции, а не форме, в которой она совершена;

- в условия неопределенности организация придерживается осмотрительности в оценках;

- все факты хозяйственной деятельности отражаются без пропусков, то есть обеспечивается полнота информации.

1. Нейтральность. Избранная организацией форма предоставления отчетной информации отвечает интересам разных групп пользователей и не оказывает влияние на оценки и решения пользователей с точки зрения достижения предопределенных результатов или их последствий.
2. Сравнимость. Для обеспечения сравнения данных за разные отчетные периоды организация должна придерживаться последовательности применения учетной политики.

Согласно п.1 ст.13 Закона РФ «О бухгалтерском учете» все организации обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность. Эта норма закона носит декларативный характер, обязывая все организации, независимо от организационно-правовой формы составлять отчетность на основе данных бухгалтерского учета. Методологические аспекты норм Закона РФ «О бухгалтерском учете», затрагивающие вопросы формирования и представления бухгалтерской отчетности, содержит специальное Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 6 июля 1999г. № 43н. Согласно тексту данного нормативного документа ПБУ 4/99 устанавливают состав содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организации.

Бухгалтерский учет как основной вид хозяйственного учета – динамичная, постоянно совершенствующаяся и изменяющаяся, хотя и достаточно давно сформировавшаяся система. Используя основные, общепринятые принципы бухгалтерского учета, каждая страна имеет свои национальные стандарты бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет в России, как уже неоднократно отмечалось, регламентируется Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 года. Закон устанавливает общие положения к организации и ведения бухгалтерского учета, общие требования по ведению бухгалтерского учета, оформлению первичных документов, формированию и представлению бухгалтерской отчетности. Министерством финансов РФ разработаны положения по бухгалтерскому учету по различным направлениям учета.

В отличие от международных стандартов бухгалтерского учета, которые устанавливают общие принципы раскрытия информации в бухгалтерском учете, национальные стандарты России устанавливают четкие требования к ведению бухгалтерского учета и раскрытию информации в отчетности хозяйствующих субъектов. Соответственно, контролирующие органы вправе требовать от бухгалтерии любого предприятия соблюдения установленных Минфином правил.

Каждый руководитель должен обладать определенными бухгалтерскими знаниями для того, чтобы иметь достаточную степень уверенности в том, что бухгалтерская отчетность, которую он подписывает как минимум четыре раза в год, составлена в соответствии с требованиями законодательства, что в нее не вкрались искажения, связанные с возможными злоупотреблениями должностных лиц предприятия, что при отражении в бухгалтерском учете и отчетности хозяйственных операций максимально обеспечены интересы заинтересованных пользователей (собственников предприятия, инвесторов, банков и государственных контролирующих органов).

Для того чтобы руководитель организации мог ориентироваться в информации, которую подготавливает главный бухгалтер и представляет ее в бухгалтерской отчетности, он должен владеть информационными аспектами трех из существующих отчетных форм и внутреннего локального нормативного документа – учетной политики, которая оказывает первоочередное влияние на порядок ведения бухгалтерского учета и представление информации в бухгалтерской отчетности. Основы формирования и раскрытия учетной политики регулируются Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98.

Прежде всего, учетная политика предусматривает выбор способов ведения бухгалтерского учета. Выбор одного из предлагаемых нормативными документами вариантов методики учета конкретных операций, самостоятельная разработка способов ведения учета и обоснование отступлений от предписаний нормативных документов составляют учетную политику организации. Содержание учетной политики организации оформляется специальным внутренним документом – приказом об учетной политики.

Организации, руководствуясь нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, должны самостоятельно формировать свою учетную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности (согласно п.3 ст.5 Закона РФ от 21 ноября 1996г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»). Следует иметь в виду, что в соответствии с п.5 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», утвержденного приказам Минфина РФ от 09.12.1998г. № 60н, учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером). При этом согласно п.2 ст.7 Закона РФ от 21.11.1996г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», главный бухгалтер, подчиняясь непосредственно руководителю организации, несет ответственность за формирование учетной политики.

Согласно п.3 ст.6 Закона РФ от 21.11.1996г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», лицо, ответственное за организацию и состояние бухгалтерского учета в организации, а таковыми в соответствии с п.1 ст.6 указанного Закона выступает руководитель организации, который своим приказом или распоряжением утверждает учетную политику. Таким образом, закон возлагает на руководителя предприятия ответственность за содержание учетной политики. Именно подпись руководителя делает приказ об учетной политики организации руководством к действию.

Бухгалтерский учет имущества и обязательств ведется организацией в денежном измерении, непрерывно с момента начала осуществления деятельности методом двойной записи с использованием взаимосвязанных счетов бухгалтерского учета, как с применением средств электронно-вычислительной техники (специализированных бухгалтерских программ), так и вручную.

Очень часто предприятие при формировании своей учетной политики ограничивается тем фактом, что отражают в ней момент признания выручки в целях уплаты налога на добавленную стоимость. Однако такой момент предусматривается только учетной политикой, разрабатываемой в целях налогообложения. Как известно, бухгалтерский учет в организации ведется только по методу начисления, что является основополагающим принципом бухгалтерского учета во всем мире, т. е. для бухгалтерского учета значим не сам факт поступления или выбытия денежных средств, а факт приобретения или утраты права собственности на определенный актив. Поэтому следует учесть, что оплата налогов в понимании Налогового кодекса не должна зависеть от принципов бухгалтерского учета и изменять их.

Следующий важный момент учетной политики – определение правил оценки различных групп имущества.

Для основных средств и нематериальных активов – метод начисления амортизации.

Для материальных и товарных запасов – метод учета транспортных расходов при приеме актива к учету и метод оценки запасов при их выбытии (себестоимость каждой единицы, средняя себестоимость, ЛИФО, ФИФО). Следует учесть, что выбор метода оценки запасов может существенно влиять на финансовые показатели деятельности организации в целом. Так, в условиях инфляции и постоянного роста цен, применение метода ЛИФО (метод оценки материальных ценностей по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов) может значительно снизить прибыль от продаж при неизменном показателе выручки от реализации.

Особое внимание следует обратить на порядок формирования в бухгалтерском учете резервов и фондов специального назначения. К сожалению, многие бухгалтеры уделяют внимание этому аспекту только в связи с определением размера налогооблагаемой прибыли, забывая, что формирование прибыли в бухгалтерском учете более важно потому, что собственников бизнеса, прежде всего, интересует прибыль, определенная по данным бухгалтерского учета, поскольку только определенная таким образом прибыль может быть распределена на выплату дивидендов.

Для предприятий, объем деятельности которых напрямую связаны со значительными объемами финансовых вложений, следует предусматривать порядок оценки финансовых вложений.

Учетная политика в обязательном порядке должна предусматривать порядок оценки незавершенного производства (наиболее целесообразно для промышленных и строительных предприятий).

При наличии у предприятия нескольких видов деятельности следует предусмотреть порядок распределения общехозяйственных расходов.

В целях организации и придания учетному процессу достаточно эффективных контрольных функций в обязательном приложении к учетной политике должны быть утверждены рабочий план счетов бухгалтерского учета и график документооборота. Эти два документа позволяют в определенной степени решать вопросы саморегулирования учетного процесса и контролировать адекватность его результатов. При достаточном уровне разработки положения о документообороте – за каждый вид документов (их создание, подписание, обработку, передачу клиентам, исполнение и т. д.) будут отвечать конкретные должностные лица предприятия, что позволит эффективно контролировать как учетный процесс, так и работу сотрудников, отношения с контрагентами и ряд других аспектов.

Отсутствие графика документооборота, как правило, влечет за собой отсутствие четкого сознания работников за ответственное исполнение документов, несвоевременное их представление для отражения в учете, утерю и т. п. Очень часто в практике руководителя случаются такие моменты, когда он просил бухгалтера предоставить какой-либо определенный первичный документ бухгалтерского учета. В большинстве случаев начинаются продолжительный поиски этих документов, выяснения, кто был ответственным за его исполнение. В лучшем случае документ находится спустя продолжительное время, если находится вообще.

При выборе учетной политики организации руководителю необходимо предусмотреть еще и возможность максимального совмещения бухгалтерского и налогового учета. Совмещение налогового и бухгалтерского учета возможно по следующим направлениям:

- по учету расходов на ремонт основных средств;

- по учету расходов НИОКР;

- по оценке остатков незавершенного производства;

- по оценке остатков готовой продукции;

- по оценке остатков отгруженных товаров;

- по способу группировки учета затрат;

- по созданию резерва по сомнительным долгам;

- по порядку начисления процентов по кредитам и займам.

Для совмещения налогового и бухгалтерского учета необходимо выявить хозяйственные операции, виды доходов и расходов, методы оценки имущества при списании, способы определения первоначальной стоимости имущества, которые могут совпадать в налоговом и бухгалтерском учете. И это только некоторые из многих факторов, которые предприятия должны отражать в своей учетной политике и которые помогут избежать многих неприятных моментов при общении с контролирующими органами.

Что же касается бухгалтерского баланса, то некоторые считают его не нужным, формальным приложением отчетности, составляемым лишь потому, что его требует представлять налоговая инспекция и органы статистики. На самом деле бухгалтерский баланс – это идеальный отчетный документ, несущий в себе огромный запас информации, необходимый анализ деятельности организации и принятия правильных управленческих решений. Нужно только правильно прочесть эту информацию:

- активы, представленные в бухгалтерском балансе, показывают, чем организация владеет (состав и стоимость) на отчетную дату;

- обязательства, представленные в балансе, показывают, сколько организация должна на отчетную дату;

- капитал, представленный в балансе, показывает, сколько организация стоит на отчетную дату.

Фактор «отчетная дата» для оценки показателей, представленных в балансе, имеет большое значение, поскольку баланс фиксирует финансовое положение организации на определенный момент времени. Одно остается неизменным: сумма активов баланса всегда должна равняться сумме его пассивов, т. е. сумма активов предприятия всегда соответствует размеру его капитала, плюс сумма его обязательств.

Согласно ст.14 Закона отчетным годом для всех организаций является календарный год – с 1января по 31 декабря включительно. При этом первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, - по 31 декабря следующего года. Месячная и квартальная отчетность являются промежуточной и составляются нарастающим итогом с начала отчетного периода (I квартал – с 1 января по 31 марта, полугодие – с 1января по 30 июня, девять месяцев – с 1 января по 30 сентября).

Еще один момент, на который руководитель должен обратить внимание: все показатели, отражаемые в бухгалтерском балансе, должны быть идентичны показателям остатков по счетам бухгалтерского учета на соответствующую дату. Подписывая баланс, руководитель имеет право затребовать у главного бухгалтера аналитику по счетам бухгалтерского учета и расшифровку к ней.

Следующей по значению после бухгалтерского баланса формой отчетности является отчет о прибылях и убытках. Это отчет представляется более интересным для непосвященных пользователей, поскольку представляет в динамичной форме определенные показатели финансовой деятельности организации.

Отчет о прибылях и убытках представляется в составе как годовой, так и промежуточной бухгалтерской отчетности всеми организациями, кроме общественных организаций (объединений), не осуществляющих предпринимательскую деятельность. Информация о финансовом результате деятельности организации требуется заинтересованным пользователям для того, чтобы оценить потенциальные изменения в экономических ресурсах. Финансовом результатом деятельности организации за отчетный период являются полученные в результате имеющихся в течение отчетного периода экономических ресурсов прибыль и убыток. В итоговой строке отчета представляется показатель чистой прибыли (чистого убытка). Отчет о прибылях и убытках также подписывается руководителем организации.

Бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках – основные формы бухгалтерской отчетности организации, представляющие информацию о финансовом положении организации на отчетную дату и финансовом результате деятельности организации за отчетный период. Для составления мнения заинтересованных пользователей об изменениях финансового состояния организации показателей этих форм недостаточно, в связи с чем, в состав годовой бухгалтерской отчетности организации включаются пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках: отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях капитала, приложение к бухгалтерскому балансу, отчет о целевом использовании полученных средств и пояснительная записка.

Отчет об изменениях капитала напрямую связан с разделом III бухгалтерского баланса и является детализацией статей этого раздела. В нем представлено изменение составляющих капитала организации от значения, представленного в балансе на начало отчетного года, до показателя на конец отчетного периода.

Отчет о движении денежных средств представляет информацию о движении этих средств, обеспеченных организацией денежных потоков за отчетный период, т. е. в данном случае обобщаются все операции с денежными средствами. Отчет о движении денежных средств очень важен для менеджера, поскольку на основе представленных в нем показателей можно сделать вывод о способности организации обеспечить приток денежных средств, а также о потребности организации в денежной наличности и направлениях использования денежных средств.

Приложение к бухгалтерскому балансу содержит дополнительные сведения об изменениях активов и обязательств организации за отчетный период.

Пояснительная записка к бухгалтерской отчетности – важная отчетная форма. По требованиям законодательных актов бухгалтерская отчетность должна составляться таким образом, чтобы обеспечить понятность и прозрачность стороннему пользователю отраженных в ней показателей. Раскрытие существенной информации в бухгалтерской отчетности и содержит пояснительная записка. В пояснительной записке, как правило, раскрывается следующая информация:

1. осуществляемые предприятием виды деятельности, структура основных доходов и расходов, обеспеченность предприятия основными средствами, способ их оценки и начисление амортизации, степень износа основных средств;
2. состояние дебиторской и кредиторской задолженности, сумма сомнительной задолженности, сумма безнадежных к взысканию долгов, сумма дебиторской задолженности, списанной на финансовый результат в связи с истечением сроков исковой деятельности;
3. порядок создания резервов и фондов специального назначения (т. е. создание которых допускается, но не регламентируется действующим законодательством), сведения о суммах созданных фондов;
4. состояние и размер прибыли и убытков предприятия;
5. способы ценообразования на предприятии, анализ по составу операционных и внереализационных расходов, оценка рассчитанного уровня чистых активов;
6. об аффилированных лицах, о наличии у предприятия зависимых обществ и организаций, сведения об участии в уставном капитале независимых предприятий и организаций;
7. анализ финансовых показателей (коэффициент текущей и долгосрочной ликвидности, ряд коэффициентов рентабельности и др.);
8. прочая информация, которая оказала или способна оказать в будущем существенное влияние на показатели бухгалтерской отчетности предприятия или финансово-экономическое положение предприятия в целом.

Что же касается аудиторского заключения, то главная его цель – подтвердить правильность бухгалтерской отчетности. Ведь и собственникам, и кредиторам очень важно знать: можно ли доверять числам, с которыми их знакомит администрация предприятия. Таким образом, аудиторской заключение свидетельствует о том, насколько можно доверять информации, представленной в отчетности. Конечно, это еще далеко не гарантия правильности, но без этого свидетельства о достоверности отчетности говорить трудно. Поэтому мудрые менеджеры предпочитают не столько свой взгляд на дела предприятия, сколько взгляд опытного аудитора.

К тому же, если руководитель не имеет времени и возможности адекватно оценить достоверность предоставленной на подпись бухгалтерской отчетности, есть выход: обратиться к специалистам – профессиональным аудиторам. Та информация, которую можно получить по результатам независимой проверки, окажется неоспоримо полезной, способной помочь в решении многих проблем, стоящих перед руководством предприятия, сэкономит время руководителя и средства организации.

* 1. Данные бухгалтерской отчетности – помощь менеджеру в принятии управленческих решений

Каждое управленческое решение должно обеспечивать сохранение устойчивости предприятия, его хозяйственного механизма. Менеджер при принятии управленческого решения должен четко знать ответы на семь вопросов:

1. Что надо учитывать?
2. Для чего (почему) надо учитывать?
3. Когда надо учитывать?
4. На основе чего надо учитывать?
5. В каких регистрах надо учитывать?
6. На основе использования каких ресурсов можно организовать учет?
7. Сколько стоит учет?

Кроме того, бухгалтерский учет может помочь менеджеру в решении двух очень важных задач:

- обеспечить постоянную платежеспособность предприятия;

- добиться экономического роста за счет поддержания стабильной (как минимум) рентабельности.

Обе эти задачи должны рассматриваться как взаимосвязанные с помощью элементов схемы принятия управленческих решений, которая включает цель, средства, вероятность при имеющихся средствах решить проблему (снять ее), время, необходимое для снятия проблемы, выработку решения, контроль исполнения, оценку практически реализованного решения и выявление новых возможностей, связанных с возникновением новых хозяйственных ситуаций.

Цель любого предприятия – это обеспечение равномерного поступления платежей и столь же равномерное погашение обязательств. Вот, что нужно менеджеру из данных бухгалтерского учета, чтобы решить эти задачи:

- постоянный анализ дебетовых и кредитовых записей по счетам денежных средств;

- учет движения денежных средств необходим для того, чтобы в любой момент всегда были минимальные необходимые средства для очередного и (или) экстренного платежа, чтобы остаток денег был минимальным, а все свободные деньги были вложены в активы, способные приносить в будущем прибыль (ценные бумаги, ходовые товары и т. д.).

Средства, необходимые для поддержания постоянной наличности, могут иметь четыре источника:

- превышение поступлений денежных средств над их оттоком, т. к. всегда следует рассматривать и контролировать дебетовые и кредитовые обороты по счетам денежных средств и тщательно анализировать записи за те дни, когда кредитовые обороты оказывались выше дебетовых;

- возможность получения кредита в виде денежных средств или же отсрочка погашения долгов;

- наличие высоколиквидных ценных бумаг;

- согласие кредитора получить платеж не денежными средствами, не ценными бумагами, а какими-то другими активами.

Потоки денежных средств – это только следствие более общих юридических отношений. И здесь необходимо обратить внимание на динамику дебиторской и кредиторской задолженности.

Поддержание дебиторского и кредиторского равенства и реального неравенства может быть осуществлено только по данным бухгалтерского учета, и отслеживание моментов возникновение задолженностей и моментов их погашения – основная работа главного бухгалтера. Руководитель организации, планируя свою работу, должен выбирать надежных покупателей и поставщиков, никогда не допуская, чтобы деловые отношения с каждым из них не превышали 30% от общего объема продаж или покупок. Это связано с тем, что и самый хороший покупатель может прекратить платежи и самый лучший поставщик может неожиданно подвести организацию или даже разориться.

Финансовое равновесие и устойчивый рост предприятия достигается за счет хозяйственного цикла, в основе которого лежит оборачиваемость ценностей. Глядя на регистры, которые ведет бухгалтер, менеджер должен рассматривать не только стоимостные показатели, которые в них представлены, но и уметь особенно по счетам 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» представить их остатки (сальдо) в днях, что показывает, в течение какого периода данный объем ценностей будет присутствовать в организации. Отсюда и очень важное решение: какова должна быть периодичность возобновления этих запасов. Подобные решения могут приниматься только по данным аналитических счетов, открытых к названным счетам синтетического учета.

Часто интуитивное недоверие многих руководителей к данным бухгалтерского учета приводит к недооценке аналитического учета, столь необходимого для целей управления. В лучшем случае его используют для контроля деятельности подотчетных лиц, многие из которых подписали договор о материальной ответственности. Но весь смысл этой части бухгалтерской работы – обеспечение эффективного управления.

Инвентаризация во всех случаях важна не только как средство контроля, но и как средство управления запасами (товарами, материалами, готовой продукцией).

Если предприятие не ведет аналитического учета, то периодически он воспроизводиться в результате снятия натуральных остатков. Но не зависимо от того, ведет или не ведет предприятие такой учет, менеджер должен понимать, что только инвентаризация позволяет:

- выявит фактическое наличие ценностей (их недостаток или излишек);

- оценить существенность выявленных отклонений;

- понять, насколько залежавшиеся материальные ценности потеряли первоначальное качество, насколько товары могли выйти из моды и т. д.;

- решить вопрос об изменении цен (к примеру, об уценке залежавшихся товаров), о списании товаров, продать которые не предоставляется возможным и т. д.

Основное достоинство бухгалтерского учета – благодаря его данным можно определить рентабельность работы предприятия и тем самым оценить эффективность решений, принимаемых менеджером. Трудность связана с тем, что по данным бухгалтерского учета финансовые результаты определяются только по окончании отчетного периода в начале следующего отчетного периода. Это дает некоторым основание утверждать, что предприятие работает вслепую (это касается экономической эффективности). Только знающий менеджер понимает, что рентабельность фирмы колеблется и согласно закону больших чисел эти колебания не могут быть сколь угодно большими. Следовательно, всегда можно определить по предыдущим отчетным данным процент прибыли от реализации продукции (товаров). А поскольку по данным бухгалтерского учета всегда можно узнать объем продаж на каждый день, то и с относительно минимальным риском можно определить и уровень рентабельности предприятия на каждый день. Если на какой-либо период времени приходятся форс-мажорные обстоятельства, то естественно их надо принять во внимание. И только тот менеджер, который понимает это, может считаться руководителем предприятия на деле, а не по должности.

И еще: у любого пользователя бухгалтерской отчетности, и в первую очередь у менеджера, должно быть развито чувство цифры, подобно тому, как у музыканта развито чувство слуха.

Работа любого предприятия в условиях рыночной экономики складывается из взлетов и падений, успехов и поражений. Однако ни одно поражение не может считаться неизбежным, если менеджер систематически отслеживает три источника данных:

1. личные наблюдения, на основе которых могут быть сделаны выводы: как об улучшении, так и ухудшении работы фирмы;
2. неформальные критерии, вытекающие непосредственно из данных бухгалтерского учета, анализ которых позволит предвидеть возможные неприятности;
3. бухгалтерские данные, интерпретация которых даст достаточно убедительную картину о предстоящих нежелательных событиях.

Именно совокупный анализ информации, полученной из этих источников, поможет менеджеру объективно оценить картину и принять верное решение для эффективной работы предприятия. Ведь давно известная и проверенная истина: кто владеет информацией, тот владеет миром.

Глава 2. Основные средства в бухгалтерском учете

2.1 Методология учета основных средств. Документальное оформление хозяйственных операций по учету основных средств

Активы организации: здания, сооружения, оборудование, транспортные средства, земля и др. – называются основными средствами. Эти активы отвечают следующим условиям принятия к учету активов в составе основных средств:

- принадлежат организации на праве собственности (в том числе в долевой собственности), хозяйственного ведения или оперативного управления;

- приобретены для использования в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг и для целей управления;

- будут использоваться в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он более 12 месяцев;

- приобретены не для продажи;

- способны приносит организации экономические выгоды в будущем.

Таким образом, основные средства – это внеоборотные (долгосрочные) активы со сроком полезного использования, превышающим 12 месяцев, имеющие физическую структуру (материальные), приобретенные для использования в текущей деятельности организации, а не для продажи или перепродажи, а также выгодного размещения свободных денежных средств.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации устанавливаются:

- Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденным приказом Минфина России от 30.03.2001г. №26н;

- Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными приказом Минфина России от 13.10.2003г. № 91н (зарегистрирован Минюстом России 21.11.2003г. № 5252);

- Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденным приказом Минфина России от 09.12.1998г. № 60н;

- Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденным приказом Минфина России от 29.07.1998г. № 34н (в редакции от 24.03.2000г. № 31н). Согласно письму Минфина России от 07.10.2003г. № 16-00-14/310 при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств следует руководствоваться ПБУ 6/01;

- Постановлением Госкомстата России от 21.01.2003г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств»;

- Общероссийским классификатором основных фондов ОК 013-94, введенным в действие постановлением Госстандарта России от 26.12.1994г. № 359 (в редакции Изменений 1/98 от 14.04.1998г.).

Активы, удовлетворяющие условиям признания их основными средствами, но имеющие стоимость не более 20000 рублей за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. Для этого в учетной политике должен быть установлен лимит стоимости «малоценных» основных средств, которые организация будет учитывать в особом порядке.

Основными задачами учета основных средств являются:

- оценка первоначальной стоимости и принятие к учету основных средств;

- списание стоимости основных средств в процессе их использования (амортизация);

- учет ремонта, реконструкции, модернизации и переоценки основных средств;

- учет продажи и прочего выбытия основных средств.

Состав основных средств: здания нежилые и жилые; сооружения; машины и оборудование; транспортные средства; производственный и хозяйственный инвентарь; рабочий, продуктивный и племенной скот; земельные участки и объекты природопользования; капитальные вложения на улучшение земель; капитальные вложения в арендованное имущество (если по договору аренды арендодатель не возмещает такие затраты).

Основные средства в зависимости от имеющихся у организации прав на них подразделяются на:

- основные средства, принадлежащие на праве собственности (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);

- основные средства, находящиеся у организации в хозяйственном ведении или оперативном управлении (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);

- основные средства, полученные организацией в аренду;

- основные средства, полученные организацией в безвозмездное пользование;

- основные средства, полученные организацией в доверительное управление.

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

Единицей учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается:

1. Обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, составляющих единое целое, предназначенный для выполнения определенной работы. Или же это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса.
2. Объект со всеми приспособлениями и принадлежностями.
3. Отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций.

Для организации учета и обеспечения контроля за сохранностью основных средств каждому объекту основных средств (инвентарному объекту) независимо от того, находится ли он в эксплуатации, в запасе или на консервации, должен присваиваться при принятии его к бухгалтерскому учету соответствующий инвентарный номер, который, как правило, состоит из восьми знаков: первые три знака обозначают субсчет, четвертый номер обозначает группу, последние четыре знака – порядковый номер предмета в группе. К примеру, инвентарный номер 01010001 обозначает субсчет 010 «Здания», группа 1 – здания производственного назначения, порядковый номер объекта 0001.

Срок полезного использования основных средств определяется организацией самостоятельно, исходя из нормативного срока службы и характера использования (сменность, агрессивная среда, загрузка и др.).

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Порядок определения первоначальной стоимости основных средств зависит от того, каким образом организация получила данный объект основных средств.

Способы получения в организацию основных средств:

- приобретение, сооружение, изготовление за плату;

- сооружение и изготовление самой организацией;

- поступление от юридических и физических лиц безвозмездно;

- поступление от учредителей в счет вкладов в уставной (складочный) капитал, паевой фонд;

- получение государственным и муниципальным унитарным предприятием при формировании уставного фонда;

- поступление в порядке приватизации государственного и муниципального имущества организациями различных организационно-правовых форм;

- поступление в дочерние (зависимые) общества от головной организации;

- другие способы, не противоречащие действующему законодательству.

Объекты основных средств, полученные в аренду, на балансе организации не учитываются, а отражаются за балансом по стоимости в соответствии с договором аренды.

Первоначальная стоимость основных средств (Пст), приобретенных за плату (в том числе бывших в эксплуатации), признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ):

Пст = Фзатр + Ртр – НДС (1)

где Фзатр – фактические затраты организации на приобретении объекта основных средств и приведение его в рабочее состояние в ценах, действующих на момент приобретения; Ртр – транспортные расходы, расходы на монтаж и т. п.; НДС – налог на добавленную стоимость (и иные возмещаемые налоги).

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;

- суммы, уплачиваемые за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;

- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением объекта основных средств;

- таможенные пошлины и таможенные сборы;

- невозмещаемые налоги и государственная пошлина, уплачиваемая в связи с приобретением объекта основных средств;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которых приобретен объект основных средств;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

При этом не включаются в фактические затраты общехозяйственные и аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Таким образом, первоначальной стоимостью основных средств признается:

1. Для объектов, внесенных в счет вклада в уставной (складочный) капитал их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации.
2. Для объектов, полученных по договору дарения (безвозмездно) их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы (под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанного актива на дату принятия к бухгалтерскому учету).
3. Для объектов, изготовленных самой организацией, сумма фактических затрат, связанных с производством этих основных средств.
4. Для объектов, предусматривающих исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией (стоимость устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей).

Инвентарная стоимость объектов основных средств, переданных на учет, предварительно калькулируется на субсчетах счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»:

- 08-1 «Приобретение земельных участков»;

- 08-2 «Приобретение объектов природопользования»;

- 08-3 «Строительство объектов основных средств»;

- 08-4 «Приобретение объектов основных средств» и т. д.

По дебету счета 08 отражаются фактические затраты организации, связанные с приобретением основных средств. Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, принятых в эксплуатацию, списывается со счета 08 в дебет счета 01 «Основные средства».

Первоначальная стоимость основных средств остается неизменной в течение всего срока службы и пересматривается при переоценке основных средств или уточняется при модернизации, реконструкции или капитальном ремонте.

Переоценка объектов основных средств производится с целью определения их реальной стоимости путем приведения первоначальной стоимости объектов в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки.

В соответствии с п.15 ПБУ 6/01 коммерческая организация может не чаще одного раза в год переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. Под текущей (восстановительной) стоимостью объектов основных средств понимается сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта.

При определении текущей (восстановительной) стоимости, в соответствии с п.43 Методических указаний № 91н, могут быть использованы:

- данные о ценах на аналогичные основные средства, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей;

- сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций;

- сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации;

- оценка бюро технической инвентаризации;

- экспертные заключения о текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств.

При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличались от текущей (восстановительной) стоимости.

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Основные средства предприятия в процессе производства постепенно изнашиваются и по мере износа передают свою стоимость на готовую продукцию. В связи с этим каждому предприятию следует обеспечить накопление средств, необходимых для своевременной замены выбывающих основных фондов. Такое накопление достигается за счет включения в издержки производства сумм отчислений, которые называются амортизационными. Амортизационные отчисления образуют фонд средств для возмещения объектов, выбывших в связи с их износом.

Износ основных средств может происходить в результате потери технико-экономических свойств или физических качеств. Поэтому различают два вида износа:

а) физический – характеризуется износом материалов, из которых созданы основные средства, потерей их первоначальных качеств, постепенным разрушением конструкций;

б) моральный – связан с постепенным отставанием ранее созданных основных средств производства от современного технического уровня.

Амортизация (от латинского amortisatio – погашение) – это исчисленный в денежном выражении износ основных средств в процессе их применения, производственного использования.

Для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств, предназначен счет 02 «Амортизация основных средств». Начисленная сумма амортизации основных средств отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств», в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу). Организация-арендодатель отражает начисленную сумму амортизации по основным средствам, сданным в аренду, по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (если арендная плата формирует прочие доходы и расходы).

При выбытии (продаже, списании, частичной ликвидации, передаче безвозмездно и др.) объектов основных средств сумма начисленной амортизации списывается со счета 02 «Амортизация основных средств» в кредит счета 01 «Основные средства» (субсчет «Выбытие основных средств»). Аналогичная запись производится при списании суммы начисленной амортизации по недостающим иди полностью испорченным основным средствам.

Аналитический учет по счету 02 «Амортизация основных средств» ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств. При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных об амортизации основных средств, необходимых для управления организацией и составления бухгалтерской отчетности.

Объектами для начисления амортизации являются объекты основных средств, находящиеся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 амортизация признается в качестве расходов, исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизационных активов; срока полезного использования; принятых организацией способов начисления амортизации.

Амортизационные отчисления включаются в затраты на производство (расходы на продажу). При исчислении финансового результата выручка от продажи уменьшается на сумму себестоимости проданной продукции (работы, услуги). Таким образом, сумма амортизационных отчислений, включенная в затраты на производство (расходы на продажу), уменьшает финансовый результат организации. Иначе говоря возникает четкая взаимосвязь: увеличивается сумма амортизационных отчислений – уменьшается прибыль организации, и наоборот.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету. Определение срока полезного использования объекта основных средств, включая объекты основных средств ранее использованных у другой организации, проводится исходя из:

- ожидаемого срока использования в организации этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью и мощностью;

- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количество смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;

- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (к примеру, срок аренды).

Для сближения данных бухгалтерского и налогового учета организация может в бухгалтерском учете использовать Классификацию основных средств, утвержденную постановлением Правительства РФ от 01.01.2002г. №1. В этой классификации определено десять амортизационных групп основных средств в зависимости от сроков их полезного использования.

В соответствии с п.53 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, амортизация объектов основных средств производится одним из следующих методов начисления:

- линейным методом;

- способом уменьшаемого остатка;

- способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

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

Линейный способ может применяться для объектов основных средств, у которых главными факторами ограничивающими срок их полезного использования, является время использования и относительно постоянный объем выполняемых периодически работ. Это могут быть здания, сооружения, машины и механизмы, станки и оборудование. Ежемесячные амортизационные отчисления производятся в одинаковых размерах в течение всего срока полезного использования.

Применение способа уменьшаемого остатка позволяет организации в первые годы эксплуатации объекта основных средств списывать на затраты большую часть амортизационных отчислений.

Способ списания стоимости по сумме чисел лет полезного использования, который также относится к ускоренным, позволяет производить амортизационные отчисления в первые годы эксплуатацию в значительно больших размерах, чем в последующие. Данный способ используется для объектов основных средств, стоимость которых уменьшается в зависимости от срока полезного использования, быстро наступает моральный износ, расходы на восстановление объекта увеличиваются с увеличением срока службы (вычислительная техника, средства связи, машины и оборудование малых и недавно образованных организаций).

Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) применяется для объектов основных средств, главным критерием которых является периодичность их использования (транспортные средства, оборудование горнодобывающей промышленности и т. д.). Для таких объектов основных средств определяется сумма амортизации на единицу продукции (работ, услуг).

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется:

1. При линейном способе, исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

Пример. Приобретен объект стоимостью 150 тыс. рублей со сроком полезного использования 5 лет. Годовая норма амортизационных отчислений 20% (100% : 5 лет). Годовая сумма амортизационных отчислений составит:

150000 х 20% / 100 = 30000 рублей.

1. При способе уменьшаемого остатка, исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией.

Пример. Приобретено объект основных средств стоимостью 100 тыс. рублей со сроком полезного использования 5 лет. В учетной политике организации установлен коэффициент ускорения – 2. Норма амортизации составляет 20% (100% : 5лет) и увеличенная на коэффициент, равный 2, составляет 40%.

В первый год эксплуатации годовая сумма амортизационных отчислений составит:

100000 х 40% = 40000 рублей.

Во второй год эксплуатации: (100000 – 40000) х 40% = 24000 рублей.

В третий год эксплуатации: (60000 – 24000) х 40% = 14400 рублей и т. д

1. При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и годового соотношения, где в числителе – число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока службы объекта.

Пример. Приобретен объект основных средств стоимостью 150 тыс. рублей. Срок полезного использования установлен 5 лет. Сумма чисел срока службы составляет 15 лет (1 + 2 + 3 + 4 + 5).

В первый год эксплуатации указанного объекта может быть начислена амортизация в размере 5/15 (33.33%), которая составит 150000 х 5/15 = 50000 рублей; во второй год – 4/15 : 150000 х 4/15 = 40000 рублей; в третий год – 3/15: 150000 х 3/15 = 30000 рублей и т. д.

1. При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ), исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде, и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Пример. Приобретен автомобиль грузоподъемностью более 2 тонн с предполагаемым пробегом до 400 тыс. км. стоимостью 80 тыс. рублей. В отчетном периоде пробег должен составить 5 тыс. км. Годовая сумма амортизационных отчислений, исходя из соотношений первоначальной стоимости и предполагаемого объема продукции составит:

5000 х 80000 / 400000 = 1000 рублей.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств:

- начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета;

- прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета;

- производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде;

- производится в течение отчетного года независимо от применяемого способа начисления ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы;

- отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

Годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам, используемых в организациях с сезонным характером производства, начисляется в отчетном году равномерно в течение периода работы организации.

В течение срока полезного использования объектов основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Изменение первоначальной стоимости объектов основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, может произойти в следующих случаях:

1. достройка, дооборудование – работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышениями нагрузки или другими новыми качествами;
2. реконструкция – работы по переустройству объектов основных средств, связанные с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей в целях увеличения мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции;
3. модернизация – комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологий, механизации и автоматизации производства;
4. частичная ликвидация.

После завершения работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации основных средств затраты, учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», могут быть отражены в учете одним из двух способов:

- отнесены на увеличение первоначальной стоимости объекта основных средств;

- учтены на счете 01 «Основные средства» обособленно (на сумму затрат открывается отдельная инвентарная карточка).

Реконструкция, модернизация, дооборудование могут увеличивать стоимость основных средств. В связи с этим с первого числа месяца, следующего за месяцем окончания реконструкции основного производства, сумма амортизации рассчитывается с учетом изменившейся стоимости имущества. При этом в случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств организацией может быть пересмотрен срок полезного использования по этому объекту.

Для поддержания основных средств в исправном состоянии необходим систематический уход и периодический ремонт. Затраты на ремонт определяются предприятием самостоятельно, исходя из величины первоначальной стоимости основных средств, их технического уровня и физического состояния. Передача оборудования в ремонт отражается записями в аналитическом учете по счету 01 «Основные средства».

Расходы по поддержанию объекта основных средств в исправном состоянии и расходы на текущий ремонт включаются в себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг и отражаются в бухгалтерском учете по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счетов 60, 10, 69 и др.

Стоимость объектов основных средств, которые выбывают или не способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие объекта основных средств признается в бухгалтерском учете организации на дату одновременного прекращения действия условий принятия их к бухгалтерскому учету в случае:

- продажи объекта другому юридическому или физическому лицу;

- передачи в виде вклада в уставный капитал (складочный капитал) другой организации, паевой фонд;

- внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;

- передачи по договорам мены, дарения;

- прекращения, использования в случае морального и физического износа;

- частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции;

- ликвидации при аварии и иных чрезвычайных ситуаций;

- выявления недостачи или порчи при их инвентаризации.

Для учета выбытия основных средств (продажи, списания, частичной ликвидации, передачи безвозмездно и т. д.) к счету 01 «Основные средства» может открываться субсчет «Выбытие основных средств». В дебет этого субсчета переносится стоимость выбывающего объекта, а в кредит – сумма накопленной амортизации. По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Если выбывшие основные средства ранее дооценивались, необходимо списать сумму их дооценки проводкой: дебет 83 – кредит 84 (п.15 ПБУ 6/01). Если же объекты ранее были уценены, то никаких записей делать не нужно.

Доходы и расходы от выбытия объекта основных средств подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов (п.9 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», п.7 ПБУ 9/99 «Доходы организации») и расходов (п.31 ПБУ 6/01, п.11 ПБУ 10/99 «Расходы организации») и отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся.

Операции по движению (поступление, внутренне перемещение, выбытие) основных средств оформляются унифицированными формами первичной учетной документации, утвержденными постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003г. № 7 [см. приложение 1].

Унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств распространяются на юридические лица всех форм собственности, которые осуществляют деятельность не территории РФ (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений).

В формах предусмотрены зоны кодирования информации, которые заполняются в соответствии с общероссийскими классификаторами:

- управленческой документации – ОКУД;

- предприятий и организаций – ОКПО;

- основных фондов – ОКОФ.

В случае необходимости с целью дополнительной систематизации показателей для автоматизированной обработки данных можно вводить дополнительные коды по системе кодирования, которая принята в организации.

В соответствии с Порядком применения унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденным Постановлением Госкомстата России от 24.03.1999г. № 20, в унифицированные формы первичной учетной документации (кроме форм по учету кассовых операций), утвержденные Госкомстатом России, организация при необходимости может вносить дополнительные реквизиты. Но при этом, все реквизиты, утвержденные Госкомстатом России, остаются без изменений (код, номер формы, наименование документа).

Формы бланков являются рекомендуемыми и могут меняться в части расширения и сужения граф, добавления строк, включая свободные, вкладных листов для удобства размещения и обработки необходимой информации.

Форма № ОС-1, № ОС-1а, № ОС-1б применяются для оформления и учета операций приема, приема-передачи объектов основных средств в организации или между организациями для:

- включения объектов в состав основных средств и учета их ввода в эксплуатацию (для объектов, не требующих монтажа, в момент приобретения, для объектов, требующих монтажа, после приема их из монтажа и сдачи в эксплуатацию), поступивших:

а) по договорам купли-продажи, мены имущества, дарения, финансовой аренды (если объект основных средств находится на балансе лизингополучателя) и др.;

б) путем приобретения за плату денежными средствами, изготовления для собственных нужд и ввода в эксплуатацию законченных строительством зданий (сооружений, встроенных и пристроенных помещений) в установленном порядке;

- выбытия из состава основных средств при передаче (продаже, мене и пр.) другой организации.

Исключение составляют случаи, когда прием-передача объектов и ввод их в действие должны оформляться в соответствии с действующим законодательством в особом порядке.

Данные документы утверждаются руководителями организации-получателя и организации-сдатчика и составляются в количестве не менее двух экземпляров. К акту также прилагается техническая документация, относящаяся к данному(ым) объекту(ам).

Данные приема и исключения объекта из состава основных средств вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объектов основных средств.

Форма № ОС-2 применяется дл оформления и учета перемещения объектов основных средств внутри организации из одного структурного подразделения (цеха, отдела, участка) в другое. Выписывается передающей стороной (сдатчиком) в трех экземплярах, подписывается ответственными лицами структурных подразделений получателя и сдатчика. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй остается у лица, ответственного за сохранность объекта(ов) основных средств сдатчика, третий экземпляр передается покупателю. Данные о перемещении объектов основных средств вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объектов основных средств (форма №ОС-6, №ОС-6а, №ОС-6б).

Форма № ОС-3 применяется для оформления и учета приема-сдачи объектов основных средств из ремонта, реконструкции, модернизации. Подписывается членами приемной комиссии или лицом, уполномоченным на приемку объектов основных средств, а также представителем организации (структурного подразделения), проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию. Утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и сдается в бухгалтерию. Если же ремонт, реконструкцию и модернизацию осуществляет другая (сторонняя) организация, то акт составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, второй – передается организации, которая проводила ремонт, реконструкцию, модернизацию. Данные ремонта, реконструкции, модернизации вносятся в инвентарную карточку учета объектов основных средств (форма № ОС-6).

Формы № ОС-4, № ОС-4а, № ОС-4б применяются для оформления и учета списания пришедших в негодность объектов основных средств. Составляются в двух экземплярах, подписываются членами комиссии, которая назначается руководителем организации, утверждаются руководителем или уполномоченным им лицом. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй – остается у лица, ответственного за сохранность объектов основных средств, и является основанием для сдачи на склад и реализации материальных ценностей и металлолома, оставшихся в результате списания. В случае списания автотранспортного средства в бухгалтерию вместе с актом также передается документ, подтверждающий снятие с учета автотранспортного средства в ГИБДД. Данные результатов списания вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объекта, объектов и группового учета объектов основных средств (форма № ОС-6, № ОС-6а, №ОС-6б).

Формы № ОС-6, № ОС-6а, № ОС-6б применяются для учета наличия объекта основных средств, а также учета движения его внутри организации. Ведутся в бухгалтерии в одном экземпляре: на каждый объект – по форме № ОС-6, на группу объектов – по форме № ОС-6а, для объектов основных средств малых предприятий – по форме № ОС-6б.

Форма № ОС-14 применяется для оформления и учета поступившего на склад оборудования с целью последующего его использования в качестве объектов основных средств. Составляется комиссией, уполномоченной на прием основных средств, в двух экземплярах. Утверждается руководителем или уполномоченным им лицом. В случае невозможности проведения качественной приемки оборудования форма № ОС-14 составляется по наружному осмотру. Качественные и количественные расхождения с документальными данными организации, поставившей оборудование, а также факты боя и лома отражаются в соответствующих актах в установленном порядке.

Передача оборудования в монтаж оформляется формой № ОС-15. При проведении монтажных работ подрядным способом в состав приемочной комиссии входи представитель подрядной монтажной организации. В этом случае форма № ОС-15 не составляется. Уполномоченный представитель монтажной организации расписывается непосредственно в акте и ему передается копия акта.

На дефекты оборудования, выявленные в процессе монтажа, наладки или испытания, а также по результатам контроля, составляется Акт о выявленных дефектах оборудования (форма № ОС-16). Зачисление смонтированного и готового к эксплуатации оборудования в состав основных средств организации оформляется в установленном порядке унифицированными формам № ОС-1 или № ОС-1б.

Порядок оформления документов предусмотрен нормативными правовыми актами соответствующих органов исполнительной власти, которым, в соответствии с законодательством РФ, предоставлено право утверждать порядок составления и формы первичных документов, которыми оформляются хозяйственные операции.

В целях снижен я налоговых рисков в приказе по бухгалтерской учетной политике необходимо предусмотреть, что первичные учетные документы по учету движения основных средств составляются в электронном виде и заверяются электронно-цифровыми подписями. Такие первичные учетные документы имеют одинаковую юридическую силу наравне с их копиями, составленными на бумажных носителях и заверенные собственноручною подписью лица, составившего и подписавшего документ.

Синтетический и аналитический учет основных средств организуется на основе регистров бухгалтерского учета, рекомендованных Минфином России или разработанных министерствами, иными органами исполнительной власти или организациями.

Непосредственно понятия «синтетический учет» и «аналитический учет» даны в ст.2 Федерального закона «О бухгалтерском учете».

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

Аналитический учет – учет, который ведется в лицевых, материальных и иных аналитических счетах бухгалтерского учета, группирующих детальную информацию об имуществе обязательствах и о хозяйственных операциях внутри каждого синтетического учета. Аналитический учет – это не обязательно субсчет, регистром аналитического учета может быть карточка аналитического учета, любой другой регистр, таблица, в которой содержится аналитическая информация. Однако на практике налоговые органы под ведением аналитического учета понимают только наличие субсчетов аналитического учета. Во избежание конфликтов с налоговой инспекцией рекомендуется порядок ведения аналитического учета (с применением субсчетов или иных регистров аналитического учета) отразить в приказе по бухгалтерской учетной политике. При отказе от использования субсчетов необходимо разработать формы регистров аналитического учета и утвердить их в приложении к этому приказу.

Согласно письму Минфина РФ от 24.07.1992г. № 59 организациям рекомендовано вести бухгалтерский учет с применением единой журнально-ордерной формы счетоводства, которая основана на использовании принципа накапливания данных первичных документов в разрезах, обеспечивающих синтетический и аналитический учет средств и хозяйственных операций по всем разделам бухгалтерского учета. Аналитический и синтетический учет осуществляется, как правило, совместно в единой системе записей. В единой журнально-ордерной форме счетоводства применяются, как правило, два вида бухгалтерских регистров: журналы-ордера и вспомогательные ведомости. При этом основными регистрами бухгалтерского учета являются журналы-ордера. Вспомогательные ведомости применяются обычно в тех случаях, когда требующиеся аналитические показатели сложно обеспечит непосредственно в журналах-ордерах.

На основе Плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению, утвержденных приказом Минфина России от 31.10.2000г. № 94н, организация должна утверждать рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий полный перечень синтетических и аналитических счетов (включая субсчета), необходимых для ведения бухгалтерского учета. Для учета специфических операций организация может по согласованию с Минфином России вводить в План счетов дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов. Субсчета, предусмотренные в Плане счетов, используются организацией, исходя из требований управления организацией, включая нужды анализа, контроля и отчетности.

Порядок ведения аналитического учета основных средств устанавливается различными нормативными документами по вопросам бухгалтерского учета. При этом показатели бухгалтерской отчетности должны основываться на данных синтетического и аналитического учета.

Синтетический учет затрат на приобретение основных средств ведут на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы»; учет наличия и движения – на счете 01 «Основные средства». Субсчета открываются в соответствии с классификацией основных средств. Аналитический учет ведется каждой организацией по-своему в зависимости от ее потребностей в детализированной информации. Пообъектный (инвентарный) учет осуществляется в инвентарных карточках, которые оформляются бухгалтерией на основании акта приема-передачи основных средств. Учет сумм начисленной амортизации ведут на счете 02 «Амортизация основных средств».

2.2 Обязательные элементы учетной политики по учету основных средств

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию, учитывая ее существенность, как минимум следующая информация:

1. о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации основных средств на начало и конец отчетного года;
2. о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т. п.);
3. о способах оценки объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами;
4. об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, дооборудование, реконструкция, ремонт, частичная ликвидация, переоценка объектов);
5. о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств (по основным группам);
6. об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;
7. об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды;
8. о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств;
9. об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации.

Вся эта информация является неотъемлемым, обязательным элементом учетной политики организации в части учета основных средств.

В исполнении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности в 2001 году принято Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденное Приказом Минфина России от 30 марта 2001 года № 26н. При разработке учетной политики руководитель должен применять методологию бухгалтерского учета, регулируемую ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Так, ПБУ 6/01 определяет два варианта определение цены приобретаемых основных средств в обмен на другое имущество (оплата не денежными средствами). Пунктом 11 ПБУ 6/01 определено, что «первоначальная стоимость основных средств по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей».

Второй вариант применяется при невозможности установить стоимость ценностей переданных или подлежащих передаче. В этом случае «стоимость основных средств, полученных в обмен на другое имущество, определяется, исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретались аналогичные объекты основных средств».

В Приказе об учетной политике должен быть указан способ оценки основных средств, которые поступают в организацию в обмен на другое имущество.

Пунктом 14 ПБУ 6/01 определены случаи изменения стоимости основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету: достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация, переоценка объекта основных средств (подробно этот вопрос был рассмотрен в разделе 2.1.).

В Приказе об учетной политике организации указываются изменения стоимости основных средств в результате:

- дооборудования, модернизации, реконструкции;

- переоценки (уценки);

- частичной ликвидации.

Согласно п.4 ПБУ 6/01 «Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит доход организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется, исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта».

В соответствии с п.20 ПБУ 6/01 «определение срока полезного использования объекта основных средств производится, исходя из:

- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количество смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;

- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта».

Для целей налогообложения, порядок определения срока полезного использования представлен в п.1 ст.258 Налогового кодекса РФ, где указано, что «срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта в соответствии с положениями настоящей статьи и на основании классификации основных средств, определяемых Правительством РФ».

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей.

В Приказе об учетной политике должен быть указан перечень объектов основных средств, по которым устанавливается срок полезного использования.

Пункт 18 ПБУ 6/01 устанавливает способы начисления амортизационных отчислений: линейный способ, способ уменьшения остатка, способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, способ списания стоимости пропорционально объему продукции.

Вместе с тем для целей налогообложения амортизация может начисляться только двумя способами: линейным и нелинейным.

Обязательное применение линейного способа предусмотрено п.3 ст.259 Налогового кодекса РФ для зданий, сооружений, передаточным устройствам, входящим в восьмую, девятую и десятую амортизационные группы. По остальным объектам основных средств, числящихся на балансе организации, организация должна сама принять решение о применении линейного или нелинейного метода начисления амортизации.

При применении линейного метода основные средства включаются в соответствующую амортизационную группу по восстановительной стоимости, нелинейного метода – по остаточной стоимости.

Пунктами 7-10 ст. 259 Налогового кодекса предусмотрены особые условия начисления амортизации по отдельным группам основных средств:

1. Для амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, к основной норме амортизации налогоплательщик вправе применять специальный коэффициент, но не выше 2.
2. Для амортизируемых основных средств, которые являются предметом договора финансовой аренды (лизинга), к основной норме амортизации налогоплательщик вправе применять специальный коэффициент, но не выше 3.
3. По легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам, полученным в лизинг и имеющим первоначальную стоимость соответственно более 300 тыс. рублей и 400 тыс. рублей в основном норма амортизации применяется с коэффициентом 0.5.
4. Допускается начисление амортизации по нормам ниже, установленных статьей 259 Главы 25 Налогового кодекса РФ, по решению руководителя организации. Данная позиция должна быть закреплена как элемент учетной политики для целей полного налогообложения.

Поэтому в Приказе об учетной политике указывается:

- применяемый метод начисления амортизации по основным группам основных средств;

- повышающие коэффициенты к установленным нормам амортизации;

- понижающие коэффициенты к установленным нормам амортизации.

Согласно п.17 ПБУ 6/01 амортизация не начисляется:

- по объектам жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры);

- по объектам внешнего благоустройства (объектам лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной установки);

- по продуктивному скоту и многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста;

- по объектам основных средств некоммерческих организаций.

По вышеуказанным объектам в соответствии с ПБУ 6/01 производится начисление износа за балансом в конце отчетного года по установленным нормам амортизационных отчислений. Кроме того, амортизация не начисляется по объектам основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки, объекты природопользования).

Для целей налогообложения перечень имущества, которое не относится к амортизируемому имуществу, приведен в статье 256 Главы 25 Налогового кодекса РФ. К имуществу, стоимость которого не погашается в соответствии с ПБУ 6/01, добавлен ряд позиций:

- имущество бюджетных организаций;

- имущество, приобретенное с использованием бюджетных ассигнований и иных аналогичных средств (в части стоимости, приходящейся на величину этих средств);

- приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты, произведения искусства);

- имущество, первоначальная стоимость которого составляет до десяти тысяч рублей (включительно);

- имущество, приобретенное (созданное) за счет средств, поступивших в соответствии с подпунктами 15 и 20 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации;

- имущество, указанное в подпункте 7 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса РФ;

- имущество, полученное по договорам в безвозмездное пользование.

В соответствии с ПБУ 6/01 начисление амортизации приостанавливается:

- в случае перевода объекта основных средств по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев;

- в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

В Приказе об учетной политике должен быть указан перечень объектов основных средств, стоимость которых не погашается.

При этом необходимо отметить, что информация, формируемая в бухгалтерском учете по учету основных средств, необходимо и важна не только для целей налогообложения. Она необходима как для самого предприятия, так и для контролирующих органов (особенно налоговые службы), аудиторов, а также различных пользователей финансовой отчетности предприятия.

Заключение

Данные бухгалтерского учета описывают непрерывно меняющиеся ситуации, в которых находится организация, предприятие. И каждый раз менеджер, анализируя причины возникшей ситуации, должен принять управленческое решение, которое приведет от сложившейся негативной ситуации к другой, желаемой, лучшей ситуации.

Однако каждая такая ситуация, как сложившаяся, так и желаемая, представляет сложное переплетение юридических и экономических отношений, а поскольку бухгалтерский учет выполняет юридические и экономические функции, то и принимаемые на основе его информации решения должны обеспечивать реализацию обеих названных функций.

Такой подход к бухгалтерскому учету переносит центр тяжести с описания уже осуществленных процессов, с анализа причин, лежащих в их глубине, на описание предстоящих и ожидаемых хозяйственных ситуаций.

Принимая решение, менеджер должен думать об их последствиях, рассматривая каждую такую ситуацию как определенную задачу, которую необходимо решать с помощью бухгалтерских данных.

Многие люди, глядящие на бизнес со стороны, думают, что работа менеджера очень интересна и не обременительна никакими проблемами. Однако он работает в поле постоянного риска, который в большинстве случаев навязывает сама жизнь (условия рынка, экономическая ситуация в стране, политика правительства и т. д.). И во всех случаях менеджеру приходится с этим считаться, учитывать все эти факторы. Риск, связанный с применением управленческих решений и приведением их в жизнь, огромен.

Работа менеджера полна неожиданностей. Опасность всегда рядом, в любой момент можно оступиться. И надо всегда быть осторожным: с одной стороны при этом быть на высоте положения, всегда быть готовым к неприятностям, а также всегда уметь их преодолевать – с другой. Ведь, порою, на карту поставлено слишком многое.

И все же главная задача менеджера, опираясь на данные бухгалтерского учета и понимая их относительность, решать проблемы, связанные с повышением эффективности управления хозяйственным процессом.

И, тем не менее, можно смело сказать, если менеджер принимает во внимание все аспекты ведения бухгалтерского учета, если он понял и освоил бухгалтерский учет, как язык хозяйственного процесса, то он начинает и мыслить по-другому, не преувеличивая роль бухгалтерской отчетности, но и не пренебрегая ею.

Список использованной литературы

1. Бебенева, Е. В.. Бухгалтерский учет. - Учебное пособие. – М.: Эксмо, 2008. 528с.

2. «Бухгалтерская отчетность организации». ПБУ 4 / 99. Утверждено приказом Минфина России от 06.07.1999г. № 43н.

3. Вахрушина М. А.. Бухгалтерский управленческий учет. – Учебник. – М.: Омега – Л, 2005, - 576 с.

4. Гражданский кодекс Российской Федерации. – М.: Инфра-М, 2008. – 496с.

5. Камышанов П. И.. Бухгалтерский финансовый учет. - Учебник для студентов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», « Бухгалтерский учет, анализ и аудит. 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Омега-Л, 2006. – 589с.

6. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Утверждено приказом Минфина России от 13.10.2003г. № 91н.

7. Малявкина Л. И.. Комментарий к новым методическим указаниям по учету основных средств. - Бухгалтерский учет, 2004, - 14-23 с.

8. Морозова Ж. А.. Экономический ликбез для руководителя: что ему крайне необходимо знать о бухгалтерском учете и налогообложении. - Библиотечка «Российской газеты», 2006, - 99 с

9. Налоговый кодекс Российской Федерации. – М.: Омега-Л, 2007, – 520с.

10. Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-94. Введено постановлением Госстандарта России от 26.12.1994г. № 359.

11. Орлова, Е. В. Основные средства в налоговом и бухгалтерском учете. - Библиотечка «Российской газеты», 2005, - № 10, – 5-28 с.

12. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации с инструкцией по применению. – М.: МарТ, 2004, 160с.

13. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации в РФ. Утверждено приказом Минфина России от 29.07.1998г. № 34н.

14. Постановление «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств». Утверждено Госкомстатом России от 21.01.2003г. № 7.

15. Пошерстник Н. В.. Бухгалтерский учет по Плану счетов. - СПб.: Питер, 2009, – 592с.

16. Проданова Н. А.. Бухгалтерское дело. - Учебное пособие. – Ростов н / Д.: Феникс, 2006, – 320с.

17. Пронина Е. А.. Учет основных средств при упрощенной системе налогообложения. - Бухгалтерский учет, 2004, - №3, – 31-38 с.

18. Соколов Я. В.. Бухгалтерский учет для руководителя. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2005 – 200 с.

19. «Учетная политика организации». ПБУ 1 / 98. Утверждено приказом Минфина России от 09.12.1998г. № 60н.

20. «Учет основных средств». ПБУ 6 / 01. Утверждено приказом Минфина России от 30.03.2001г. № 26н.

21. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996г. № 129-ФЗ

22. Хабарова Л. П.. Формирование учетной политики организации. – М.: Бухгалтерский бюллетень – ББ, 2006, – 288с.