

Конспект лекций содержит три раздела: «Теория бухгалтерского учета», «Бухгалтерский учет в организациях гостиничного и туристического бизнеса», «Основы управленческого учета в организациях гостиничного и туристического бизнеса».

Темы, предложенные в конспекте для изучения студентам, по содержанию соответствуют рабочей программе, утвержденной на кафедре «Бухгалтерский учет и налогообложение» для специальности 060800 «Экономика и управление на предприятиях туризма и гостиничного хозяйства».

Данный конспект лекций может быть использован студентами при самостоятельной подготовке к зачету и экзамену по дисциплине «Бухгалтерский учет».

СОДЕРЖАНИЕ

РАЗДЕЛ 1. ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Тема 1: «Сущность и виды учета. Основы организации бухгалтерского учета в Российской Федерации».....	4
Тема 2: «Предмет и метод, объекты бухгалтерского учета».....	12
Тема 3: «Бухгалтерский баланс и балансовое обобщение информации».....	15
Тема 4: «Система бухгалтерских счетов и двойная запись».....	20
Тема 5: «Документация и документооборот».....	28
Тема 6: «Инвентаризация имущества предприятия».....	32
Тема 7: «Калькуляция, оценка капитала и отчетность как элементы метода бухгалтерского учета».....	37
Тема 8: «Бухгалтерский учет как информационная система на предприятиях гостиничного и туристического бизнеса, его правовое и методическое обеспечение».....	41
Тема 9: «Международная система финансовой (бухгалтерской) отчетности».....	47

РАЗДЕЛ 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ГОСТИНИЧНОГО И ТУРИСТИЧЕСКОГО БИЗНЕСА

Тема 10: «Бухгалтерский учет: цели, концепции, принципы».....	54
Тема 11: «Учет денежных средств».....	61
Тема 12: «Учет текущих обязательств и расчетов».....	66
Тема 13: «Учет расчетов по оплате труда».....	72
Тема 14: «Учет внеоборотных активов».....	76
Тема 15: «Учет материальных оборотных активов».....	86
Тема 16: «Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости готовой продукции».....	93
Тема 17: «Учет выпуска и продажи турпродукта».....	102
Тема 18: «Учет финансовых результатов от продажи продукции (работ, услуг) и распределение прибыли».....	111
Тема 19: «Учет финансовых вложений».....	115
Тема 20: «Состав и содержание бухгалтерской (финансовой) отчетности в Российской Федерации».....	119

РАЗДЕЛ 3. Основы управленческого учета в организациях гостиничного и туристического бизнеса

Тема 21: «Концепции и модели управленческого учета».....	123
Тема 22: «Организация управленческого учета на предприятиях гостиничного и туристического бизнеса».....	127
Тема 23: «Основы калькулирования себестоимости продукции на предприятиях гостиничного и туристического бизнеса».....	148
Список рекомендуемой литературы.....	154

РАЗДЕЛ 1. ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Тема 1: «Сущность и виды учета. Основы организации бухгалтерского учета в Российской Федерации»

План лекции.

- 1. Сущность и виды учета на предприятиях гостиничного и туристического бизнеса*
- 2. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ*
- 3. Порядок организации бухгалтерского учета на предприятиях*

1. Сущность и виды учета на предприятиях гостиничного и туристического бизнеса.

Бухгалтерский учет – система регистрации, обработки и получения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях хозяйствующего субъекта. Главная цель бухгалтерского учета — формирование полной и достоверной информации и обеспечение ею внутренних и внешних пользователей, для анализа и выявления тенденций развития предприятия при принятии управленческих решений.

Основные задачи бухгалтерского учета:

- 1) формирование полной, достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности организаций;
- 2) контроль за соблюдением законодательства;
- 3) контроль за наличием и движением имущества, за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
- 4) выявление внутрипроизводственных резервов и их эффективное использование;
- 5) контроль оплаты труда работникам организации;
- 6) своевременное и точное определение фактических затрат;
- 7) точный учет финансовых результатов (прибыли, убытков);
- 8) правильное исчисление и своевременное перечисление в бюджет налоговых платежей;
- 9) своевременное исполнение обязательств перед органами социального страхования, банком, поставщиками, подрядчиками, заказчиками, покупателями и учредителями;
- 10) получение необходимых данных для составления балансов и отчетов и своевременное предоставление отчетности.

В системе управления организацией бухгалтерский учет выполняет ряд функций:

- 1) контрольную;

- 2) информационную;
- 3) обеспечения сохранности собственности;
- 4) обратную связь всех уровней управления;
- 5) аналитическую.

На практике реализация этих функций базируется на использовании данных документов бухгалтерского учета

2. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации

В Федеральном законе от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» установлена четкая система регулирования бухгалтерского учета, которую можно представить в виде четырех уровней:

I. Законодательные акты, указы президента, Постановления Правительства, регламентирующие прямо или косвенно организацию и ведение бухгалтерского учета в России. Основные документы этого уровня:

- 1) Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ;
- 2) Гражданский кодекс Российской Федерации;
- 3) Закон «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» от 29.12.1995г. № 222-ФЗ;
- 4) Закон «О государственной поддержке малого предпринимательства в РФ» от 14.06.1995г. № 88-ФЗ;
- 5) Закон «Об акционерных обществах» от 26.12.1995г. № 208-ФЗ.

II. Стандарты (положения) по бухгалтерскому учету и отчетности (ПБУ — Положения по бухгалтерскому учету) - свод основных правил, устанавливающий порядок учета и оценки определенного имущественного объекта или совокупные хозяйственные операции. Эти ПБУ конкретизируют закон «О бухгалтерском учете». В настоящее время разработано около 20 стандартов, в том числе:

- 1) ПБУ 1/98 «Учетная политика организации». Приказ Минфина РФ от 09.12.1998 г. № 60н;
- 2) ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н.
- 3) ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н.
- 4) ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. №26н.
- 5) ПБУ 9/99 «Доходы организаций». Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н.

6) ПБУ 10/99 «Расходы организаций». Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н.

9) ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов». Приказ Минфина РФ от 16.10.2000 г. № 91н. и другие положения по бухгалтерскому учету.

III. Методические рекомендации (указания, инструкции, комментарии, Письма Минфина РФ и других ведомств). Эти документы призваны конкретизировать учетные стандарты в соответствии с отраслевыми или иными особенностями.

IV. Рабочие документы по бухгалтерскому учету самого предприятия, они определяют особенности организации и ведения учета, например приказ об учетной политике предприятия, график документооборота, рабочий план счетов бухгалтерского учета, приказ руководителя о формах учетных документов, применяемых в организации и о формах внутренней отчетности.

3. Порядок организации бухгалтерского учета на предприятиях

Бухгалтерский учет в организациях устанавливается самим предприятием, исходя из особенностей его деятельности и выбранной учетной политики. При этом возможны три варианта построения бухгалтерской службы.

1. Бухгалтерский учет осуществляется централизованной бухгалтерией, возглавляемой главным бухгалтером.

2. На предприятии предусмотрена бухгалтерская служба, ведущая первичный учет, а составление бухгалтерской отчетности осуществляется сторонними специалистами на договорной основе.

3. На предприятии не предусмотрена бухгалтерская служба, а составление отчетности и ведение бухгалтерского учета происходит со специалистом на договорных началах.

В малых предприятиях не запрещается руководителю, если он обладает необходимыми знаниями, вести самостоятельно бухгалтерский учет и отчетность. Для обеспечения рациональной организации бухгалтерского учета большое значение имеет алгоритм построения плана организации учета:

1. Составляется план документации и документооборота — в нем указывается перечень документов, необходимых для учета хозяйственных операций и составляется расчет потребностей в бланках этих документов.

2. План инвентаризации — определяются формы и сроки проведения инвентаризации.

3. Рабочий план счетов бухгалтерского учета — на основании типового плана счетов разрабатывается рабочий план счетов, он необходим для полного отражения всех хозяйственных операций в соответствии со спецификой деятельности организации.

4. План отчетности — в нем указывают необходимые сведения по отчетности, как внутренней, так и внешней.

5. План технического оформления учета — формы учета, которые будут применяться на данном предприятии и программные продукты, которые будут использоваться на предприятии.

5. План организации труда работников бухгалтерии — определяет структуру аппарата бухгалтерии и штат, обязанности каждого работника, намечает мероприятия по повышению их квалификации.

Классически организацию бухгалтерской службы возможно усановить по двум вариантам:

1. Централизованный учет - учетный аппарат организации сосредоточивается в главной бухгалтерии, где ведется синтетический и аналитический учет на основании первичных и сводных документов, поступающих из отдельных подразделений предприятия.

2. Децентрализованный учет - учетный аппарат рассредоточивается по отдельным производственным подразделениям, там же осуществляется синтетический и аналитический учет на основе первичных документов. Главный бухгалтер, в этом случае, составляет сводный бухгалтерский баланс и отчетность по организации в целом.

Под формой бухгалтерского учета понимают процесс обработки учетной информации при различном сочетании регистров аналитического и синтетического учета, их взаимосвязь, способы регистрации и группировки в них учетной информации.

Регистр — бухгалтерский документ, в котором производится запись, то есть регистрация какой-либо информации на основе первичных документов. Форма бухгалтерского учета выбирается организацией самостоятельно. В настоящее время на предприятиях находят применение следующие формы бухгалтерского учета:

- 1) журнально-ордерная;
- 2) мемориально-ордерная;
- 3) журнал-главная (упрощенная);
- 4) автоматизированная (электронная).

Кроме того, допускается смешанная форма бухгалтерского учета, при которой сочетаются различные регистры и способы обработки учетной информации, которые гармонично соединяются из различных форм бухгалтерского учета.

Основой журнально-ордерной формы бухгалтерского учета являются журналы-ордера, вспомогательные ведомости, разработочные таблицы, регистры аналитического учета (карточки и ведомости), главная книга.

При этой форме накопительные регистры заполняются линейно-позиционным спо-

собом, в разрезе корреспондирующих счетов. Обычно в одном регистре совмещают хронологический, синтетический и аналитический учет. Отдельно ведутся карточки аналитического учета или ведомости по некоторым объектам. Например, для основных средств - по материально-производственным запасам, по расчетам.

Журналы-ордера и ведомости хранятся отдельно от первичных документов, на каждый их вид открывается папка. Ежемесячно в папке заполняется журнал-ордер. Журналы-ордера ведутся по кредитовому признаку.

В конце месяца итоги переносятся из журналов-ордеров в Главную книгу, которая заполняется по дебетовому признаку. По данным Главной книги составляется бухгалтерская отчетность.



Рисунок 1. Схема журнально-ордерной формы бухгалтерского учета

Основой мемориально-ордерной формы учета являются регистры аналитического учета (карточки и ведомости, синтетические мемориальные ордера и Главная книга). На основании первичных документов составляются мемориальные ордера, в которые записывают номер ордера, дату, содержание записи, сумму операции и корреспонденцию счетов.

Затем мемориальные ордера регистрируют в специальном журнале и отдельно в Главной книге, форма которой представляет из себя контрольно-шахматную ведомость с разбивкой дебета и кредита по каждому корреспондирующему счету. На основе Главной книги составляется отчетность.



Рисунок 2. Схема мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета

Форма бухгалтерского учета «журнал-главная» используется на малых предприятиях. Ее основой является Книга учета хозяйственных операций (журнал-главная). В Книге учета хозяйственных операций каждая операция записывается в хронологическом порядке с указанием номера, суммы и содержания. Наряду с журнал-главной ведется журнал регистрации хозяйственных операций и ведомость по начислению заработной платы.

Если на предприятии осуществляется большое количество хозяйственных операций, то могут применяться дополнительные аналитические ведомости: ведомость учета материально-производственных запасов; ведомость учета затрат на производство; ведомость учета расчетов и прочих операций.

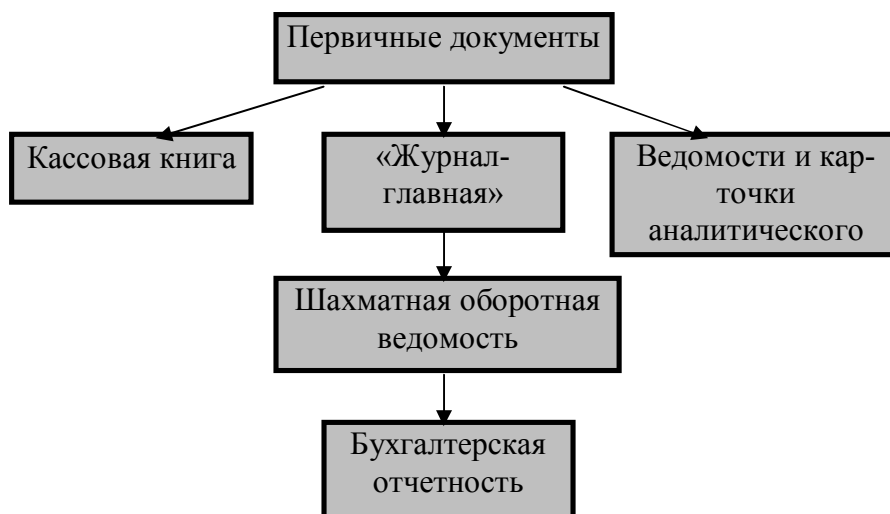


Рисунок 3. Схема «журнал-главной» (упрощенной) формы бухгалтерского учета

Основой электронной формы бухгалтерского учета являются специальные программные продукты. И, тем не менее, в ее основе заложены главные элементы метода бухгалтерского учета, включающие в себя:

- 1) документацию, то есть на основе первичных документов производится группировка и обобщение учетной информации с помощью ЭВМ;
- 2) двойную запись, то есть каждая сумма записывается дважды, по дебету одного и кредиту другого счета.

На сегодняшний день существует множество различных бухгалтерских программ. Наиболее распространенной, которая поддерживается Правительством РФ, является «1С: Бухгалтерия». Широко распространены бухгалтерские программы «Галактика», «Парус», «Инфин-бухгалтерия», «Турбо-бухгалтер», «БЭСТ» и другие, причем на сегодняшний день достаточно часто складывается ситуация, когда организация разрабатывает для себя уникальный программный продукт под заказ, исходя из условий хозяйственной деятельности и структуры бухгалтерии. Таким примером является программа «Барс», разработанная для АО «Газпром» казанскими программистами.

«1С: Бухгалтерия» имеет множество версий и уровней. Первый уровень – конфигурация. Эта программа не может изменяться.

Второй уровень – стандартный. Бесплатно пополняется и изменяется разработчиком один раз в квартал с учетом текущего законодательства.

Третий уровень – профессиональная программа. Она более дорогая и гибкая. Подлежит различной модификации с учетом хозяйственной деятельности предприятия.

Программа на основании первичных документов заполняет журнал хозяйственных операций. Первичные документы изготавливаются автоматизировано, причем для их изготовления имеется справочник, в котором заложены все необходимые реквизиты как предприятия-пользователя, так и его постоянных контрагентов.

Затем эти первичные документы могут быть выведены на печать и занесены в Журнал регистрации хозяйственных операций, где сумма по данной операции будет принята к бухгалтерской проводке и направлена в дебет и кредит корреспондирующих счетов. В программе имеется таблица «Анализ счета», где можно просмотреть сальдо на начало отчетного периода по синтетическому счету, суммы и обороты по счету за отчетный период (дебетовый и кредитовый) и сальдо на конец отчетного периода. Анализ счета – это синтетический регистр, но к нему открываются субконто. Это дополнительные аналитические регистры, которые расшифровывают информацию по синтетическому счету. Например: к счету «Основные средства» было открыто три субконто:

- 1) основные средства в организации (производственные);

- 2) непроизводственные основные средства;
- 3) выбытие основных средств.

Данная программа автоматически составляет оборотную ведомость по синтетическим счетам и Главную книгу, на основании которой автоматически составляются бухгалтерские отчеты.

Существуют сетевые версии программы «1С: Бухгалтерия» и несетевые. Кроме того, возможна покупка базовой версии «1С: Бухгалтерия» – это основа программы, к которой присоединяются необходимые дополнения. Например: «1С: Бухгалтерия-склад» либо «1С: Бухгалтерия - заработная плата».

На одной версии программного продукта может открывать несколько баз, то есть вести не связанные между собой бухгалтерии отдельных организаций. Каждой базе присваивается свое имя и вводятся константы этих организаций.

Сегодня существует много программ, позволяющих вести бухгалтерский учет организаций на персональных компьютерах. Новые компьютерные технологии ведения бухгалтерского учета имеют существенные преимущества по сравнению с ручной обработкой данных и даже по сравнению с обработкой бухгалтерских документов на вычислительных центрах. При компьютерных технологиях бухгалтерского учета ряд трудоемких операций выполняется без участия бухгалтера, т.е. автоматически. Например, многие программы автоматизации бухгалтерского учета на персональных компьютерах автоматически осуществляют ведение Главной книги, журналов-ордеров, регистров аналитического и синтетического учета при вводе информации с первичных документов по хозяйственным операциям организации.

Тема 2: «Предмет и метод, объекты бухгалтерского учета»

План лекции.

1. Предмет бухгалтерского учета.
2. Объекты бухгалтерского учета и их классификация.
3. Метод бухгалтерского учета и его основные элементы.

2. Предмет бухгалтерского учета.

Предмет бухгалтерского учета – финансово-хозяйственная деятельность предприятия, выраженная в денежной оценке, которая состоит:

- 1) из имущества, находящегося в виде средств и обязательств;
- 2) из движения имущества через хозяйственные операции в сфере снабжения, производства и продажи продукции;
- 3) из результатов деятельности предприятия.

Хозяйственная операция — это факт хозяйственной деятельности, процесс, результатом которого являются изменения в составе имущества организации. При этом хозяйственные операции могут затрагивать только хозяйственные средства или только источники их образования, или же одновременно и хозяйственные средства и источники.

В зависимости от рода деятельности в каждой организации осуществляются различные хозяйственные процессы, к которым, например, в промышленности относятся материальное снабжение, производство готовой продукции и ее продажа. В итоге хозяйственных процессов складываются определенные финансовые результаты деятельности предприятия — прибыли, убытки, доходы, расходы. На рисунке 4 представлены схематично хозяйственные процессы промышленного предприятия.

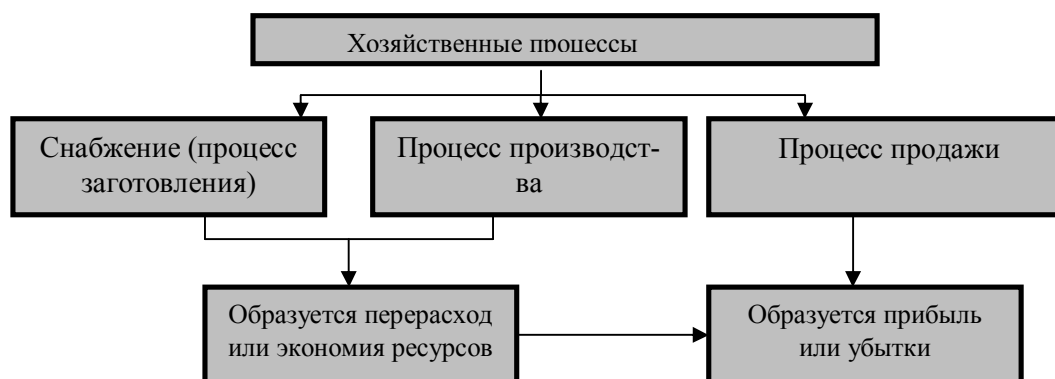


Рисунок 4. Хозяйственные процессы промышленного предприятия

3. Объекты бухгалтерского учета и их классификация

Объектами бухгалтерского учета являются:

- 1) хозяйственные средства предприятия (организации);
- 2) источники формирования хозяйственных средств (собственные и заемные);
- 3) хозяйственные процессы (хозяйственные операции), вызывающие изменения хозяйственных средств и источников их формирования.

Для понимания сущности бухгалтерского учета важно знать, что имущество предприятия как объект бухгалтерского учета отражается одновременно в двух формах:

- 1) в форме состава хозяйственных средств (актив);
- 2) в форме источников их образования (пассив).

Так как отражение хозяйственных средств по составу и по источникам их образования в бухгалтерском учете производится одновременно в денежном измерении, то справедливо выражение: актив равен пассиву.

Хозяйственные средства делятся на две группы: внеоборотные активы и оборотные активы. В свою очередь, оборотные активы можно подразделить на оборотные фонды и фонды обращения.

Таблица 1. Классификация хозяйственных средств (актив).

Внеоборотные активы	Оборотные активы	
	Оборотные фонды	Фонды обращения
Основные средства	Сырье и материалы.	Готовая продукция.
Нематериальные активы	Топливо.	Денежные средства.
Доходные вложения в материальные ценности	Полуфабрикаты.	Дебиторская задолженность.
Оборудование к установке	Незавершенное производство.	Товары.
Вложения во внеоборотные активы	Расходы будущих периодов.	Финансовые вложения.

Таблица 2. Классификация источников формирования хозяйственных средств (пассив).

Собственный капитал	Заемный капитал
Уставной капитал	Краткосрочные и долгосрочные кредиты банка
Добавочный капитал	Другие краткосрочные и долгосрочные займы
Резервный капитал	Кредиторская задолженность
Нераспределенная прибыль (отчетного года и прошлых лет)	Обязательства по распределению (задолженность по оплате труда, задолженность в бюджет и органам социального страхования)
Целевые финансирования и поступления	

3. Метод бухгалтерского учета и его основные элементы

Метод бухгалтерского учета — это совокупность приемов и способов накопления, обработки или репродуцирования бухгалтерской информации.

В бухгалтерском учете выделяют несколько основных элементов метода, которые применяются всеми организациями независимо от видов их деятельности и форм собственности. К ним относятся:

1. Бухгалтерский баланс — это система накопления и экономической группировки информации о состоянии имущества организации на определенный момент времени

2. Система бухгалтерских счетов применяется в межбалансовый период для накопления информации об объектах хозяйственных средств и источниках их формирования.

3. Двойная запись заключается в том, что при записи информации на бухгалтерские счета в течение отчетного периода каждую сумму записывают дважды: по дебету одного и кредиту другого счета.

4. Оценка – способ выражения хозяйственных средств и источников их образования в денежном измерении.

5. Калькуляция — это способ исчисления в денежном выражении затрат на приобретение или изготовление одной единицы материальных ценностей или других объектов бухгалтерского учета.

6. Документация — это способ накопления бухгалтерской информации на бумажных носителях, которые могут изготавливаться ручным или электронным методами.

7. Инвентаризация — это периодическая проверка в натуре и составление описей фактического наличия и состояния материальных ценностей, денежных средств, расчетов и финансовых результатов.

8. Отчетность — это заключительный этап всего цикла учетных работ. Она представляет собой систему показателей хозяйственной деятельности организации за определенный период времени.

Тема 3: «Бухгалтерский баланс и балансовое обобщение информации»

План лекции.

1. Бухгалтерский баланс как элемент метода бухгалтерского учета
2. Структура бухгалтерского баланса и балансовое обобщение информации
3. Влияние хозяйственных операций на бухгалтерский баланс

1. Бухгалтерский баланс как элемент метода бухгалтерского учета

Бухгалтерский баланс как элемент метода бухгалтерского учета – экономическая группировка информации и ее обобщение в денежной оценке о состоянии имущества организации на определенную дату по двум признакам: с одной стороны — по составу и размещению хозяйственных средств (АКТИВ), с другой стороны — по источникам формирования хозяйственных средств (ПАССИВ).

Итоговая сумма в бухгалтерском балансе называется валютой бухгалтерского баланса. Равенство актива и пассива свидетельствует о правильности составления баланса. Основным элементом бухгалтерского баланса является балансовая статья — показатель - строка актива или пассива, характеризующая отдельные виды имущества организации.

Различают бухгалтерский баланс нетто (чистый баланс), в котором отражаются статьи имущества организации по остаточной стоимости, то есть без учета регулирующих статей, таких как амортизация имущества, убытки и т.п. и баланс брутто (грубый баланс), в котором имущество показывается по первоначальной стоимости. Соответственно в нем такие статьи, как амортизация, отражают в пассиве, а убытки - в активе и они входят в состав валюты баланса.

В настоящее время в Российской Федерации для целей публичной отчетности составляется бухгалтерский баланс нетто, в соответствии с МСФО.

На основании данных бухгалтерского баланса оценивается финансовое состояние организации, т.к. он обеспечивает сравнимость и сопоставимость различных показателей имущественного потенциала предприятия.

Различают следующие виды бухгалтерского баланса:

- 1) вступительный (начальный) составляется при организации предприятия;
- 2) заключительный (отчетный) составляется на первое число каждого месяца, следующего за отчетным (текущий баланс);
- 3) ликвидационный — составляется при ликвидации организации;
- 4) самостоятельный — составляется, если предприятие имеет самостоятельную систему счетов по обособленному имуществу;

5) сводный (консолидированный) — составляется на основе соединения показателей отдельных бухгалтерских балансов подведомственных организаций, он составляется головной организацией;

6) провизорский (предварительный) — составляется на конец отчетного периода, но еще до его окончания, то есть это предполагаемый, ожидаемый состав имущества организации;

7) разделительный — составляется в случае реорганизации предприятия.

2. Структура бухгалтерского баланса и балансовое обобщение информации

В Российской Федерации, графически бухгалтерский баланс можно изобразить так:

Актив	Пассив
Раздел I. Внеоборотные активы	Раздел III. Капитал и резервы
Раздел II. Оборотные активы	Раздел IV. Долгосрочные обязательства
	Раздел V. Краткосрочные обязательства
Баланс = Раздел I + Раздел II	Баланс = Раздел III + Раздел IV + Раздел V.

Таким образом, бухгалтерский баланс состоит из 2 частей: АКТИВА и ПАССИВА. Актив содержит 2 раздела, пассив - 3 раздела. Внутри этих разделов сгруппированы балансовые статьи по экономическому содержанию. Стрелками показана взаимосвязь отдельных разделов баланса, характеризующая порядок финансирования хозяйственных средств организации. За счет собственного капитала формируются оборотные и внеоборотные активы; за счет долгосрочных обязательств - внеоборотные активы, а за счет краткосрочных обязательств - оборотные активы. Несоблюдение взаимосвязи свидетельствует о финансово-хозяйственных нарушениях в организации и о не целевом использовании средств.

В бухгалтерском балансе для каждой статьи отводится отдельная строка, которой присваивается код и наименование. Данные по каждой строке приводятся в денежном измерении по двум показателям:

а) на начало отчетного года;

б) на конец отчетного периода (на дату составления баланса).

Содержание разделов бухгалтерского баланса.

Раздел I. Внеоборотные активы - характеризует наличие у организации долгосрочных финансовых вложений, незавершенного строительства, доходных вложений в материальные ценности, основных средств и нематериальных активов по остаточной стоимости, то есть за минусом их амортизации.

Раздел II. Оборотные активы - характеризует наличие в организации хозяйственных средств, участвующих непосредственно в обороте производственно-хозяйственной деятельности. К ним относятся:

- запасы и затраты - сырье и материалы, незавершенное производство и издержки обращения, готовая продукция, товары, расходы будущих периодов и прочие запасы и затраты;
- НДС по приобретенным ценностям (полученный, но не оплаченный поставщикам);
- дебиторская задолженность долгосрочная, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты, в том числе покупателям и заказчикам, по вексям к поручению; авансы выданные и прочие дебиторы;
- дебиторская задолженность краткосрочная со сроком погашения в течение 12 месяцев после отчетной даты;
- денежные средства, в том числе касса, расчетный счет, валютный счет и прочие денежные средства.

Раздел III. Капитал и резервы - характеризует состав собственных средств организации. В этом разделе показывают объем уставного капитала, добавочного капитала, резервного капитала, целевые финансирования (неиспользованные), нераспределенную прибыль прошлых лет и отчетного года, а также показывается отрицательным числом непокрытый убыток прошлых лет и отчетного года, непокрытые убытки (отрицательным числом).

Раздел IV. Долгосрочные обязательства - характеризует наличие у организации долгосрочных обязательств перед кредиторами со сроком погашения более чем через 12 месяцев после отчетной даты, в том числе кредиты банков, займы других организаций.

Раздел V. Краткосрочные обязательства - характеризует наличие у организации краткосрочных обязательств со сроком погашения в течение 12 месяцев после отчетной даты:

- а) займы и кредиты;
- б) кредиторская задолженность (поставщикам и подрядчикам, по вексям к уплате, перед персоналом по оплате труда, перед бюджетными и внебюджетными фондами и авансы полученные);
- в) задолженность перед учредителями;
- г) доходы будущих периодов;
- д) резервы предстоящих расходов и платежей.

Бухгалтерский баланс является формой обязательной отчетности, которая регламентируется государством, т.е. законом установлен порядок составления бухгалтерского баланса, единые подходы к оценке его статей, единые сроки предоставления его пользовате-

лям. Единая структура бухгалтерского баланса позволяет сравнивать показатели и сопоставлять их у организаций с различными видами деятельности.

3. Влияние хозяйственных операций на бухгалтерский баланс

В ходе хозяйственной деятельности хозяйственные средства организации и источники их формирования подвергаются изменениям: они увеличиваются, уменьшаются, переходят от одной формы в другую под влиянием хозяйственных операций, это вызывает изменение бухгалтерского баланса.

Хозяйственные операции, совершаемые в организации, по признаку их влияния на величину актива и пассива бывают четырех типов:

1. Затрагивают только актив бухгалтерского баланса, валюта баланса при этом не меняется. Например, получены с расчетного счета денежные средства в кассу на сумму 5000 руб., в данном случае будут затрагиваться две статьи актива баланса: статья «Расчетный счет» уменьшится на 5000 руб., а статья «Касса» увеличится на 5000 руб.

Вступительный баланс.

Актив	Пассив
Расчетный счет 10 000	Уставный капитал 9 000 Нераспределенная прибыль 1 000
Баланс 10 000	Баланс 10 000

Операция 1.

Актив	Пассив
Расчетный счет 5 000 Касса 5 000	Уставный капитал 9 000 Нераспределенная прибыль 1 000
Баланс 10 000	Баланс 10 000

2. Затрагивают только пассив бухгалтерского баланса, то есть изменяется состав источников формирования имущества, а валюта баланса не меняется. Например, нераспределенная прибыль направлена на пополнение уставного капитала в размере 1000 руб., в данном случае затрагиваются 2 статьи пассива бухгалтерского баланса, при этом уставный капитал увеличивается на 1000 руб., а нераспределенная прибыль - уменьшается на 1000 руб.

Операция 2.

Актив	Пассив
Расчетный счет 5 000 Касса 5 000	Уставный капитал 10 000
Баланс 10 000	Баланс 10 000

3. Увеличивают одновременно величину хозяйственных средств в организации и величину источников их формирования, соответственно пропорционально увеличивается валюта бухгалтерского баланса. Например, на расчетный счет организации получен краткосрочный кредит банка в размере 20 000 руб. Здесь статья актива «Расчетный счет» увеличивается на 20 000 руб. и увеличивается статья пассива «Краткосрочные кредиты и займы» на 20 000 руб; соответственно валюта бухгалтерского баланса увеличится на 20 000 руб.

Операция 3.

Актив	Пассив
Расчетный счет 25 000 Касса 5 000	Уставный капитал 10 000 Краткосрочные кредиты и займы 20 000
Баланс 30 000	Баланс 30 000

4. Уменьшают одновременно величину хозяйственных средств организации и величину источников их формирования, валюта баланса соответственно пропорционально уменьшится. Например, из кассы погашен краткосрочный кредит банка на сумму 5000 руб. Здесь уменьшается статья актива «Касса» на 5000 руб. и одновременно уменьшается статья пассива «Краткосрочные кредиты и займы» на 5000 руб. Валюта баланса уменьшается пропорционально на 5000 руб.

Операция 4.

Актив	Пассив
Расчетный счет 25 000	Уставный капитал 10 000 Краткосрочные кредиты и займы 15 000
Баланс 25 000	Баланс 25 000

Из вышесказанного можно сделать вывод о том, что равенство валюты бухгалтерского баланса сохраняется при осуществлении любого типа хозяйственных операций.

Тема 4: «Система бухгалтерских счетов и двойная запись»

План лекции.

1. Понятие счетов бухгалтерского учета.
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, связь аналитических и синтетических счетов.
3. Двойная запись и корреспонденция счетов.

1. Понятие счетов бухгалтерского учета.

Бухгалтерский баланс – это фотография имущества организации в определенный момент времени. На основании бухгалтерского баланса нельзя проследить за изменениями, происходящими в составе имущества организации в межбалансовый период. Поэтому для текущего учета и контроля имущества используется система бухгалтерских счетов.

Бухгалтерский счет как элемент метода бухгалтерского учета — это способ группировки, текущего контроля и отражение хозяйственных операций по статьям бухгалтерского баланса в межбалансовый период. В бухгалтерском балансе в отчетный период заносятся только остатки счетов.

Графическое изображение бухгалтерского счета.

№ счета, наименование

Дебет	Кредит
Сальдо начальное	
Дебетовый оборот	Кредитовый оборот
Сальдо конечное	

Каждый счет имеет номер, наименование, сальдо начальное (остаток на начало), текущие обороты за месяц по дебету и кредиту, сальдо конечное.

В зависимости от полученной информации о хозяйственных средствах или источниках их образования счет бухгалтерского учета делят на три вида: активные, пассивные и активно-пассивные.

1. Активные счета учитывают различные виды хозяйственных средств, и их сальдо (остаток) отражается в активе бухгалтерского баланса, например, 01 «Основные средства», 50 «Касса», 10 «Материалы», 20 «Основное производство» и т.д. То есть, на этих сче-

тах учитываются внеоборотные активы, запасы и затраты, денежные средства, финансовые вложения.

Существует правило ведения активного счета:

- 1) Сальдо начальное записывают только по дебету;
- 2) Операции по увеличению объекта бухгалтерского учета записывают по дебету;
- 3) Операции, уменьшающие объект бухгалтерского учета, записывают по кредиту;
- 4) сальдо конечное (дебетовое) равно: к сальдо начальному (дебетовому) прибавляют дебетовый оборот и отнимают кредитовый оборот; и записывают его в дебет.

Правило ведения активного счета

Счет № 51 «Расчетный счет»

Дебет	Кредит
Сальдо начальное 50 000 руб.	
1) поступило на счет от покупателей 40 000 руб.	2) уплачен налог на прибыль в бюджет 5 000 руб.
4) получен на счет кредит банка 20 000 руб.	3) получено со счета в кассу наличными 15 000 руб.
Дебетовый оборот 60 000 руб.	Кредитовый оборот 20 000 руб.
Сальдо конечное 90 000 руб.	

2. Пассивные счета учитывают источники формирования имущества организации. Их сальдо имеет отражение в пассиве бухгалтерского баланса, например, 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 86 «Целевое финансирование», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов. Таким образом, на этих счетах учитываются капиталы, кредиты, займы и амортизация имущества.

Правило ведения пассивного счета заключается в следующем:

1. Сальдо начальное записывают по кредиту;
2. Увеличение объекта бухгалтерского учета записывают по кредиту;
3. Уменьшение объекта бухгалтерского учета записывают по дебету;
4. Сальдо конечное (кредитовое) равно: сальдо на начало (кредитовое) плюс оборот по кредиту минус оборот по дебету.

Правило ведения пассивного счета

Счет № 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

Дебет	Кредит
	Сальдо начальное 50 000 руб.
3) частично погашен с расчетного счета кредит банка 25 000 руб.	1) получен кредит банка на расчетный счет 100 000 руб. 2) начислены проценты за пользование кредитом 15 000 руб.
Дебетовый оборот 25 000 руб.	Кредитовый оборот 115 000 руб.
	Сальдо конечное 140 000 руб.

3. Активно-пассивные счета имеют признаки и активных, и пассивных счетов и предназначены для учета одновременно и хозяйственных средств, и источников их образования. На таких счетах учитываются расчеты (дебиторская и кредиторская задолженность) организации и финансовые результаты, например, 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки».

При записи хозяйственных операций на этих счетах пользуются правилами и активных, и пассивных счетов в зависимости от объектов бухгалтерского учета. Для учета дебиторской задолженности и убытков используют правило активного счета, для учета кредиторской задолженности и прибылей — правило пассивного счета.

Правило ведения активно-пассивного счета по учету расчетов

№ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Дебет	Кредит
Сальдо начальное - 30 000	Сальдо начальное – 50 000
2) сделана предоплата юридическому агентству за консультационные услуги - 10 000 3) оплачена кредиторская задолженность прошлого периода 20 000	1) погашена дебиторская задолженность прошлого периода 30 000 4) получен от ГТС счет за междугородные переговоры – 15 000
Дебетовый оборот - 30 000	Кредитовый оборот – 45 000
30 000+10 000-30 000=10 000 Сальдо конечное по дебету	50 000+15 000– 20 000 = 45 000 Сальдо конечное по кредиту

Правило ведения активно-пассивного счета по учету финансовых результатов

№ 99 «Прибыли и убытки»

Дебет	Кредит
	Сальдо начальное - 10000
2) получен убыток от прочих операций 70 000	1) получена прибыль от продаж 20 000
3) начислен налог на прибыль 5 000	
Дебетовый оборот - 75 000	Кредитовый оборот – 20 000
10 000+ 20 000 - 75 000 = 45 000	
Сальдо конечное по дебету	

Таким образом, мы видим, что активно-пассивные счета одновременно могут иметь два сальдо: одно по дебету, другое по кредиту. Такое сальдо называют развернутым

2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, связь аналитических и синтетических счетов

Счета бухгалтерского учета строго регламентируются государством. Министерством Финансов РФ 31 октября 2000 г. утвержден новый План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению. Он применяется всеми организациями (кроме банков и бюджетных организаций), включая предприятия с участием иностранных инвесторов, а также иностранных юридических лиц, работающих на территории России.

План счетов бухгалтерского учета — это систематизированный перечень бухгалтерских счетов, в основе которого используется классификация счетов по их экономическому содержанию. Современный План счетов состоит из восьми разделов, в которых приведены номера и наименования синтетических счетов, а также субсчетов к ним. В Плане счетов дается перечень номеров и наименований забалансовых счетов.

Все балансовые счета Плана счетов бухгалтерского учета отражаются в разделах:

Раздел 1. Внеоборотные активы (счета, учитывающие внеоборотные активы и их амортизацию).

Раздел 2. Производственные запасы (счета, предназначенные для учета материально-производственных запасов организации (материалы, товары, готовая продукция) и резервов под снижение их стоимости).

Раздел 3. Затраты на производство (счета, учитывающие производственные затраты и остатки незавершенных производств).

Раздел 4. Готовая продукция и товары (учет выпуска готовой продукции организации, а также товаров, предназначенных для перепродажи и расходов на продажу).

Раздел 5. Денежные средства (учет наличных денежных средств в организации, средств, находящихся на счетах в банке, в том числе в иностранной валюте, и финансовых вложений).

Раздел 6. Расчеты (учет различных видов расчетов организации с поставщиками, покупателями, по кредитам и займам, по налогам и сборам, по оплате труда и прочих расчетов).

Раздел 7. Капитал (учет капиталов организации, ее нераспределенной прибыли и непокрытых убытков).

Раздел 8. Финансовые результаты (учет операций по продаже, прочих доходов и расходов, расходов будущих периодов, прибылей и убытков организации).

Таким образом, в Плане счетов в его 8 основных разделах представлены бухгалтерские счета, которые учитывают собственное имущество организации и имеют отражение в бухгалтерском балансе.

По степени детализации получаемой с бухгалтерских счетов информации, их делят на:

- 1) синтетические счета — это счета первого порядка. Они имеют двухзначный код (номер). Они устанавливаются Планом счетов. На них отражаются показатели экономических группировок имущества организации по каждому объекту в обобщенном денежном выражении, например, счет 10 «Материалы», по которому можно узнать итоговую сумму остатка, прихода и расхода материалов в организации.
- 2) субсчета — это счета второго порядка, которые дают промежуточную группировку аналитических счетов в пределах соответствующего синтетического счета. Коды и наименование также установлены Планом счетов. Они имеют трехзначный код. Например, в счете 10 «Материалы» в Плане счетов открыты субсчета 10/1 «Сырье и материалы», 10/3 «Топливо» и др. Таким образом, субсчета разбивают итоговую информацию 10-го счета «Материалы» на виды этих материалов.
- 3) аналитические счета — счета третьего порядка, дающие детализованную информацию об имуществе организации в денежном или натуральном выражении. Необходимы для управления и контроля за имуществом организации. Они открываются организациями самостоятельно в зависимости от вида хозяйственной

деятельности в рамках одного субсчета. На них учитываются конкретные виды имущества организации. Например, субсчету 10/1 на хлебокомбинате открыты аналитические счета: 10/1.1 – мука, 10/1.2 – меланж, 10/1.3 – сахар, 10/1.4 – специи.

Информация аналитических счетов, субсчетов в рамках одного синтетического счета должна быть тождественной, т.е. сумма показателей аналитических счетов и субсчетов дают итог по синтетическому счету.

3. Двойная запись и корреспонденция счетов.

Двойная запись как элемент метода бухгалтерского учета заключается в том, что каждая хозяйственная операция записывается в системе счетов дважды в одинаковой сумме, так как после совершения хозяйственной операции происходят одинаковые изменения у двух объектов бухгалтерского учета (см. изменения в бухгалтерском балансе). Например, получено с расчетного счета в кассу 15 000 руб. Данная хозяйственная операция увязывает два счета:

1) 51 «Расчетный счет» (он активный, уменьшается на 15 000руб., значит, запись будет по кредиту);

2) 50 «Касса» (он активный, увеличивается на 15 000 руб., значит, запись будет по дебету).

Например, начислена амортизация основных средств за счет затрат основного производства на сумму 7 000 руб. Здесь затрагивается два счета:

1) счет 02 «Амортизация основных средств». Он пассивный увеличивается, значит, запись будет по кредиту на сумму 7 000 руб.

2) счет 20 «Основное производство». Он активный и увеличивается. Поэтому запись будет по дебету на сумму 7 000 руб.

Таким образом, каждая хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета дважды. Одновременно сумму записывают по дебету одного счета и по кредиту другого счета. Эта взаимосвязь называется корреспонденцией счетов, а счета, связанные одной хозяйственной операцией, называются корреспондирующими.

Бухгалтер составляет счетную формулу по корреспондирующим счетам, ее называют «бухгалтерская проводка». В ней указывается сумма, в размере которой совершена операция, и номера корреспондирующих счетов по данной операции.

Например, согласно вышеприведенной операции, составляется бухгалтерская проводка, которая может быть изображена следующим образом:

Д 50 «Касса»	}	15 000 руб.
К 51 «Расчетный счет»		

Иногда бухгалтерские проводки изображают иначе:

Д 50 – К 51 – 15 000 руб.

Бухгалтерские проводки бывают простыми и сложными. Простые в своей корреспонденции затрагивают два счета. Сложные проводки в корреспонденции по одной хозяйственной операции затрагивают более двух счетов.

Например, от поставщиков получен товар. В товарно-транспортной накладной числится:

- бумага – 15 000 руб.

- НДС (18%) – 2 700 руб.

Итого к оплате – 20 400 руб.

В данном случае составляется сложная бухгалтерская проводка. Здесь будут корреспондировать 3 синтетических счета.

Д 41 – 15 000 руб. – стоимость оприходованного товара

Д 19 – 2 700 руб. – НДС, полученный от поставщиков

К 60 – 20 400 руб. – итого к оплате поставщику

Метод двойной записи имеет большое контрольное значение, так как одна и та же хозяйственная операция записывается по дебету одного и по кредиту другого счета. Следовательно, в случае расхождения сумм при записи в бухгалтерских документах выявляются ошибки. Поэтому бухгалтерские проводки записывают в регистры бухгалтерского учета: ведомости, журналы-ордера, мемориальные ордера, электронные таблицы.

Одним из способов обобщения информации бухгалтерских счетов является оборотная ведомость по счетам синтетического учета. Она составляется в конце отчетного периода на основании данных об остатках на начало периода по счетам, об оборотах по дебету и кредиту за отчетный период, об остатках по счетам на конец отчетного периода.

Синтетическая оборотная ведомость имеет следующие показатели: по вертикали — все номера счетов и их наименования, используемые в организации, а по горизонтали — графы сальдо на начало, оборот за месяц и сальдо на конец с разбивкой граф на две колонки: дебет и кредит.

Рассмотрим пример: в течение отчетного периода организацией были совершены следующие операции.

Журнал хозяйственных операций.

№ п/п	Наименование хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма Операции, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Получено с расчетного счета в кассу	50	51	5 000
2	Перечислено с расчетного счета поставщику	60	51	7 000
3	Получены материалы от поставщиков	10	60	23 000
4	Получен краткосрочный кредит на расчетный счет	51	66	10 000

Далее хозяйственные операции разносятся методом двойной записи по счетам синтетического учета, то есть каждая сумма записывается по дебету одного и кредиту другого счета. Соответственно сохраняется балансовое равновесие между хозяйственными средствами и источниками их формирования. На основании информации бухгалтерских счетов составляется оборотная ведомость по счетам синтетического учета.

Оборотная ведомость по счетам синтетического учета.

№ счета	Наименование	Остаток на начало		Оборот		Остаток на конец	
		Д	К	Д	К	Д	К
01	Основные средства	300 000				300 000	
51	Расчетный счет	15000		10000	12000	13000	
50	Касса			5000		5000	
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками		60000	7000	23000		76000
10	Материалы	35000		23000		58000	
66	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам		290 000		10000		300 000
	Итого	350 000	350 000	45000	45000	376 000	376000

По оборотной ведомости составляют бухгалтерский баланс. Сальдо дебетовое по счетам переносится в актив, а кредитовое – в пассив.

При правильной организации бухгалтерского учета в оборотной ведомости по счетам синтетического учета всегда должно соблюдаться равенство итоговых сальдо по дебету и по кредиту и итоговых оборотов за месяц по дебету и по кредиту.

Тема 5: «Документация и документооборот»

План лекции.

1. Документация как элемент метода бухгалтерского учета. Организация документооборота в бухгалтерии.
2. первичные учетные документы.
3. Регистры бухгалтерского учета.

1. Документация как элемент метода бухгалтерского учета. Организация документооборота в бухгалтерии

Метод документации - способ сплошного непрерывного наблюдения за хозяйственными операциями и их регистрация на специальных носителях информации.

Документ – это письменное доказательство, подтверждающее факт совершения хозяйственной операции. Документы служат основанием для бухгалтерских записей и обеспечивают точность, достоверность и бесспорность учетных показателей.

Документооборот – это порядок составления графика прохождения документов в организации, контроль за правильностью составления документов и своевременностью отражения хозяйственных операций на счетах бухучета, а также своевременность составления бухгалтерской отчетности.

При составлении графика документооборота соблюдаются следующие правила:

1. первичные документы должны иметь обязательные реквизиты,
2. при приеме документов должна производиться арифметическая проверка,
3. документы оформляют в соответствии с требованием законодательства,
4. исправления в документах должны быть заверены личными подписями лиц, ответственных за исправление ошибок,
5. любая сделка должна быть оформлена всеми необходимыми документами.

На первом этапе составляется график документооборота. Главный бухгалтер устанавливает круг лиц, работающих с первичными документами и отвечающих за правильность их составления согласно закону о бухучете.

На втором этапе, в распоряжении по бухгалтерии, главный бухгалтер обязывает штатных бухгалтеров принимать только документы, оформленные в установленном порядке. Бухгалтер, принявший документы с нарушением, персонально несет ответственность за оформление хозяйственной операции по этому документу.

Контролю подлежат и бухгалтерские проверки, которые отражают хозяйственные операции в регистрах бухучета. На этом этапе устанавливается контроль за правильно-

стью отражения бухгалтерских проводок и их соответствие первичным документам, оформляющим хозяйственные операции.

После составления графика документооборота, каждому лицу, участвующему в нем, вручается соответственная выписка и определяется ответственность за невыполнение требований документооборота.

2. Первичные учетные документы.

Все хозяйственные операции должны оформляться оправдательными первичными документами, которые составляются в момент совершения хозяйственной операции. Первичные учетные документы обычно составляются по форме, установленной в альбомах унифицированных форм первичных документов. Госкомстатом предлагаются три альбома:

- 1-ый включает формы по учету сельскохозяйственной продукции и сырья, утвержден Госкомстатом России 29.09.97 г.
- 2-ой содержит формы по учету труда и его оплату, по учету основных средств и нематериальных активов, по учету материалов и хозяйственных принадлежностей, по учету работ в капитальном строительстве. Утвержден Госкомстатом России от 30.10.97 г.,
- 3-ий содержит формы по учету работы строительных машин и механизмов, по учету работы в автотранспорте. Утвержден Госкомстатом России от 28.11.97 г.

Если организация самостоятельно разрабатывает формы первичных документов, не предусмотренных в альбомах, то они должны быть утверждены в приказе руководителя об учетной политике.

Первичные документы должны содержать обязательные реквизиты: наименование документа, дату составления, наименование организации, содержание хозяйственных операций, измерители хозяйственных операций, наименование должностей лиц, ответственных за совершение и правильность оформления операций, личные подписи этих лиц.

К первичным учетным документам относятся: счет-фактура, накладные, платежные поручения, приходный и расходный кассовые ордера, путевые листы, товарно-транспортные накладные, командировочные удостоверения.

Все требования главного бухгалтера по документационному оформлению хозяйственных операций и предоставлению первичных документов в бухгалтерию, обязательны для всех работников организации. Если между руководством и бухгалтером, по осуществлению отдельных хозяйственных операций, возникают разногласия, то первичные учетные документы принимаются к бухучету только с письменного разрешения руководителя.

Исправления в первичные документы вносят методом корректуры, что должно быть подтверждено подписями лиц, которые подписали этот первичный документ, с указанием даты исправления. В денежных документах по кассе и банковских документах исправления не допускаются.

Для контроля учетной информации, получаемой на основе первичных документов, организация может составить сводные учетные документы, в которых группируются показатели по однородным операциям, оформленным однородными первичными документами.

Первичные сводные учетные документы могут быть изъяты органами дознания, следствия, прокуратуры, судами, налоговыми инспекцией и полицией на основании их постановления. Организация может сделать копии с этих документов.

3. Регистры бухгалтерского учета.

Регистры бухучета – это специальные таблицы, которые предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах. В регистрах отражаются бухгалтерские проводки по хозяйственным операциям. Формы бухгалтерских регистров разрабатываются Минфином РФ. Организация имеет право разработать такие формы бухгалтерских регистров, которые необходимы исходя из ее документооборота, и тогда они утверждаются приказом руководителя в учетной политике.

Зачастую организации применяют в бухгалтерии специальные электронные бухгалтерские программы, которые содержат электронные формы регистров бухучета. Тогда организация в приказе об учетной политике должна указать, какие именно программные продукты используются для ведения бухучета на предприятии. Кроме того, большинство электронных бухгалтерских программ способны составлять первичные документы в электронной форме.

Все хозяйственные операции отражаются в регистрах бухучета в хронологической последовательности. Причем для каждого бухгалтерского счета или группы счетов открывается свой бухгалтерский регистр ежемесячно, в нем выводятся конечное сальдо по счету и оно переходит как начальное в регистр следующего месяца.

Регистры бухучета делятся на аналитические и синтетические. Итоговая информация синтетических регистров является основой для составления бухгалтерской отчетности. Аналитические регистры служат необходимым основанием для управления и оперативного контроля по имуществу организации и ее расчетам.

Для исправления ошибок в регистре бухучета применяются 3 вида исправлений:

1. корректурный – простое зачеркивание и рядом правильная запись с письменной оговоркой об исправлении,
2. красная сторна - неправильная запись повторяется красными чернилами или обводится в красные рамки, что означает, что сумма записывается отрицательным числом и вычитается то, в связи с чем корректируется исправительная запись,
3. дополнительная проводка – дописывается обычными чернилами недостающая сумма и рядом проставляется таже проводка для увеличения, обратная проводка для уменьшения.

Исправление ошибок в регистрах бухучета должно быть подтверждено лицом, внесшим исправления, с указанием даты и проставлением подписи.

Содержание регистров бухучета является коммерческой тайной. Хранение регистра бухучета обеспечивает руководитель организации.

Все бухгалтерские документы должны храниться, согласно правилам организации государственного архивного дела, не менее 5 лет.

Тема 6: «Инвентаризация имущества предприятия»

План лекции.

- 1.Инвентаризация как элемент метода бухгалтерского учета.*
- 2.Порядок и сроки проведения инвентаризации на предприятиях гостиничного и туристического бизнеса.*
- 3.Порядок отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете.*

1. Инвентаризация как элемент метода бухгалтерского учета

Основным способом наблюдения за состоянием движения имущества организации является документация. Однако возможно возникновение расхождений учетных записей с фактическим наличием имущества. Для обеспечения контроля за сохранностью хозяйственных средств организации и полного соответствия данных учета фактическим остаткам, проводят инвентаризацию.

Как элемент метода бухгалтерского учета, инвентаризация – это периодическая проверка в натуре и составление описей фактического наличия и состояния материальных ресурсов, денежных средств и финансовых обязательств в организации.

Цель инвентаризации – выявление фактического наличия имущества и сопоставление его с данными бухгалтерского учета, а также проверка полноты отражения в учете обязательств.

Инвентаризация является эффективным методом контроля за сохранностью имущества организации, за соблюдением финансовой дисциплины, за правильностью отражения на счетах бухгалтерского баланса, за своевременным обнаружением и исправлением расхождений между фактическими данными, полученными в результате проведения инвентаризации.

Правила проведения инвентаризации изложены в “Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств”, утвержденными Приказом Минфин РФ от 13.06.95 г. № 49.

2. Порядок и сроки проведения инвентаризации на предприятиях гостиничного и туристического бизнеса.

Согласно законодательству, организации обязаны проводить инвентаризацию в соответствии с разработанным планом инвентаризации на предприятии, который утверждается руководителем предприятия. В нем указывается количество инвентаризаций в от-

четном году, дата проведения, перечень имущества. План утверждается администрацией организации и должен храниться в сейфе у руководителя.

Существуют случаи обязательного проведения инвентаризации, согласно законодательству, независимо от текущего плана:

- а) при передаче имущества в аренду, его выкупе, продаже, а также при реорганизации предприятия;
- б) перед составлением годового бухгалтерского отчета (если последняя инвентаризация проводилась после 30 октября, то она может считаться годовой);
- в) при смене материально ответственных лиц;
- г) при условном установлении фактов хищений, злоупотреблений, порчи ценностей;
- д) в случаях стихийных бедствий, аварий, пожаров и т.д.;
- е) при ликвидации организации.

Руководитель утверждает персональный состав инвентаризационной комиссии: представитель администрации, работник бухгалтерии, другие специалисты (инженеры), независимые представители, аудиторы.

Перед началом инвентаризации материально ответственное лицо дает расписку комиссии в том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы в комиссию, а все ценности оприходованы, выбывшие – списаны в расход.

Инвентаризация проводится в присутствии материально ответственного лица. Его отсутствие или отсутствие хотя бы одного члена комиссии, при проведении инвентаризации, служит основанием признать результаты инвентаризации недействительными.

При проведении инвентаризации фактического наличия имущества, производится обязательный подсчет, взвешивание, обмер материальных средств. Результаты проверки заносятся в инвентаризационную опись или акты, которые составляются в двух экземплярах. На каждой странице инвентаризационной описи указывается число порядковых номеров проверенных материальных ценностей и общий итог количества ценностей в натуральном показателе, записанных на данной странице независимо от того в каких единицах измерения они исчислялись.

В инвентаризационной описи не допускается оставлять незаполненные строки. Они должны быть перечеркнуты.

Определение массы, при большом количестве товаров, ведут в ведомости отвесов отдельно.

Описи подписываются всеми членами комиссии и материально ответственным лицом, которое в конце дает расписку об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

В случае, когда материально ответственное лицо обнаруживает после инвентаризации ошибки, то оно срочно (до открытия склада) должно заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии в письменной форме. Это заявление визируется у руководителя организации.

Инвентаризационная комиссия обязана проверить указанный факт расхождения и в случае его подтверждения, должна исправить ошибки.

Если инвентаризация имущества проводится в течение нескольких дней, то помещение где находятся материальные ценности при уходе инвентаризационной комиссии должно быть опечатано. Документы инвентаризации во время перерывов должны храниться в сейфе в помещении, где проводится инвентаризация. По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки правильности её проведения с участием членов инвентаризационной комиссии и материально ответственных лиц, ещё до открытия склада, где проводилась инвентаризация.

Исправление ошибок в инвентаризационной описи проводится во всех экземплярах методом корректуры, что должно быть подписано всеми членами комиссии с указанием даты исправления. Не допускаются замазывания.

После составления инвентаризационной описи комиссия составляет сличительную ведомость. Иногда регистры инвентаризационной описи и сличительной ведомости со- вмещены в одной форме.

Сличительная ведомость отражает в первой графе наименование проверяемые ценности, во второй графе проставляются данные о наличие этих ценностей по результатам инвентаризации. В следующей графе проставляются данные о наличие этих ценностей согласно документам бухгалтерского учета. Далее проставляются отклонения фактического наличия от книжного. Излишки со знаком (+), а недостачи со знаком (-). В случае выявления расхождения по результатам проведенной инвентаризации, комиссией составляется акт. Все вышеперечисленные документы и инвентаризационная опись, и сличительная ведомость, и акт инвентаризации могут составляться как ручным, так и электронным способом, но должны иметь бумажные носители, заполненные чернилами или пастой.

Эти документы должны быть подписаны подлинно всеми членами комиссии. Отсутствие хотя бы одной подписи дает основание признать инвентаризацию недействительной.

На предприятиях туристского бизнеса обязательно подвергаются инвентаризации следующие объекты имущества.

1. Товарно-материальные ценности. Проверка проводится по каждому виду (материалов) запасов, готовой продукции, товаров, с указанием наименования, количества и других данных. Инвентаризация производится по местам хранения ценностей, по материально ответственным лицам.

2. Денежные средства, денежные документы и бланки строгой отчетности инвентаризируются в соответствии с порядком ведения кассовых операций в РФ утверждено ЦБРФ от 22.09.93 г. №40 (Письмо ЦБРФ от 4.10.93 г. №18) При подсчете фактического наличия денежных знаков и других ценностей в классе принимаются к учету наличные деньги, ценные бумаги. Денежные документы (почтовые марки, марки государственной пошлины, туристские и санаторные путевки, авиа билеты, железнодорожные билеты). Проверка фактического наличия бланков, ценных бумаг и других бланков документов ценной отчетности производится по видам этих бланков, с учетом начальных и конечных номеров по каждому месту хранения.

3. Расчеты и обязательства. Инвентаризация проводится по расчетам с банками и другими кредитными учреждениями, покупателями, поставщиками, с рабочими, депонентами. С целью выявления просроченных и безнадежных долгов.

4. Финансовые результаты. Проверке подвергаются правильность выявления и реальность доходов и расходов организации, прибыли и убытков от основной деятельности, операционных, внереализационных и чрезвычайных.

В результате проведения инвентаризации имущества и обязательств организации могут быть выявлены нарушения в учете, которые подлежат обязательному последующему урегулированию.

3. Порядок отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете

Выявленные при инвентаризации расхождения наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируется в следующем порядке:

а) излишки должны быть дооприходованы в синтетическом и аналитическом учетах и отнесены на увеличение финансового результата;

б) недостачи должны быть списаны в следующем порядке:

- основные средства, материально-производственные запасы, денежные средства списываются на виновных лиц;

- если виновные лица не установлены или судом отказаны во взыскании, то недостаток и убыток списываются на издержки производства (в таких случаях должно быть обязательно представлено решение следственных или судебных органов об отсутствии виновных лиц, либо об отказе о взыскании ущерба, или должно быть заключение о факте порчи ценностей от отдела технического контроля);
- естественная убыль в пределах норм списывается по распоряжению руководителя на издержки производства или обращения, в случае фактического выявления недостач;
- убыль ценностей сверх норм естественной убыли, может быть устранена путем зачета недостачи ценностей излишками по пересортице, только в исключительных случаях у одного и того же материально ответственного лица в отношении тождественных материальных ценностей по сорту, количеству, качеству.

Результаты инвентаризации по приказу руководителя должны быть отражены в бухгалтерском учете того месяца и года, в котором была закончена инвентаризация.

Тема 7: «Калькуляция , оценка капитала и отчетность как элементы метода бухгалтерского учета»

План лекции.

- 1.Калькуляция как элемент метода бухгалтерского учета, основные правила калькулирования.*
- 2.Оценка капитала как элемент метода бухгалтерского учета, принципы оценки.*
- 3.отчетность как элемент метода бухгалтерского учета.*

1.Калькуляция как элемент метода бухгалтерского учета, основные правила калькулирования

Реальность оценки хозяйственных средств базируется на исчисление их фактической себестоимости. Фактическая себестоимость – это денежное выражение затрат организации относящихся к созданию, покупке какого-либо вида хозяйственных средств (товарно-материальных ценностей, работ, услуг, финансовых вложений, внеоборотных активов). Себестоимость определяется с помощью одного из элементов метода бухгалтерского учета – калькуляции.

Калькулирование – способ учета затрат на производство и реализацию продукции, работ, услуг. Обычно под калькуляцией понимают исчисление затрат в расчете на одну единицу продукции, работ, услуг.

С помощью калькуляции определяют величину вложений, финансовые ресурсы, материальные затраты, выявляют полученные при этом финансовые результаты хозяйственной деятельности как разность между расходом и доходом операции.

Калькуляция служит основой для оценки хозяйственных средств и установления цен на продукцию или услуги. Обычно в начале составляется калькуляция в целом на весь объем полученной продукции, работы или на один вид работ, услуг. Это называется «отчетная калькуляция себестоимости изделия».

Далее, итоговую фактическую себестоимость делят на количество полученных единиц продукции, работ, услуг. Тем самым, определяя особенность одной единицы.

Калькуляционные расчеты производят в бухгалтериях в специальных калькуляционных таблицах, на основе данных аналитического учета о статьях затрат в фактической себестоимости калькулируемой продукции, работы, услуги, исходя из технологии производства.

Рассмотрим на примере в разработочных таблицах ниже калькуляцию себестоимости продукции «Х».

Разработочная таблица 1.

Статьи затрат по видам продукции	Сумма, руб.
1. Материалы, всего	130 000
а) продукция Х	80 000
б) продукция У	50 000
2. Заработная плата, всего	60 000
а) продукция Х	
б) продукция У	
в) управленческий персонал	
3. Единый социальный налог, всего	24 000
а) продукция Х	12 000
б) продукция У	10 000
в) управленческий персонал	2 000
4. Топливо	1 600
5. Амортизация основных средств	1 000
6.сумма общехозяйственных расходов (п.5+п.4+ 3в+ 2в)	9 600

Разработочная таблица 2

Вид продукции	Сумма заработной платы	Процент распределения	Общехозяйственные расходы
Х	30 000 руб.	54%	5 236 руб.
У	25 000 руб.	46%	4 364 руб.
Итого:	55 000 руб.	100%	9 600 руб.

Разработочная таблица 3

Калькуляция себестоимости одной единицы продукции Х.

З п/п	Статьи затрат	Сумма, руб.	
		всего	1 ед. изделия
1	Материалы	80 000	800
2	Заработная плата	30 000	300
3	Единый социальный налого	12 000	120
4	Общехозяйственные расходы	5 236	52,36
5	Итого производственная себестоимость	127 236	1272,36

2. Оценка капитала как элемент метода бухгалтерского учета, принципы оценки

Бухгалтерский учет обеспечивает оценку имущества организации в денежном измерении. Оценка, как элемент бухгалтерского учета, представляет собой способы выражения хозяйственных средств и источников их обращения в денежной форме.

Основными принципами оценки являются: точность, реальность, сопоставимость данных и единство оценки.

Имущество, приобретенное организацией за деньги, оценивают путем суммирования фактических производственных затрат на его покупку. Имущество, полученное безвозмездно, оценивают по рыночной стоимости на дату оприходования. А имущество, произведенное самой организацией - по стоимости фактических затрат, связанных с его производством.

Фактически произведенные затраты включают: затраты на приобретение объекта имущества; проценты, уплаченные по коммерческому кредиту; наценки; комиссионные, внешним экономическим организациям; таможенные пошлины и т.п.

Записи в бухгалтерском учете по валютным счетам, а также операции в иностранной валюте, осуществляются в рублях. Допускается ведение бухгалтерского учета в суммах, округленных до целых рублей, что должно быть отражено в учетной политике организации. Кроме того, в текущем бухгалтерском учете допускается применение учетной цены. Это внутридоходные стоимостные нормативы, т.е. условная оценка каких-либо ценностей в текущем периоде, который в конце учетного цикла доводится до реальной фактической себестоимости.

Условные цены могут устанавливаться на базе средних цен прошлого периода или на базе плановых цен, исходя из предварительно заключенных договоров с поставщиками сырья, материалов.

Применение условной оценки связано с тем, что в некоторых производственных процессах, фактическую себестоимость продукции, работ, возможно определить только после окончания отчетного года.

3 Отчетность как элемент метода бухгалтерского учета

Бухгалтерская отчетность – завершающий этап учетного процесса. Как элемент бухгалтерского учета – это совокупность показателей учета, отраженных в форме определенных таблиц, характеризующих движение имущества, обязательства, финансовое положение организации за отчетный период.

По видам отчетность бывает:

а) бухгалтерская – содержит сведения об имуществе, обязанностях, финансовых результатах, по стоимостным показателям и составляется на основе данных бухучета;

б) статистическая – содержит сведения по отдельным показателям хозяйственной деятельности в натуральном или денежном выражении и составляется по данным бухгалтерского или оперативного учета;

в) оперативная – содержит сведения по основным показателям деятельности за короткий промежуток времени и составляется по данным оперативного учета в натуральном или денежном выражении.

По временной принадлежности бухгалтерскую отчетность делят на: годовую (за 12 месяцев) и промежуточную (за 1-й квартал, за полугодие, за 9 мес.).

В состав бухгалтерского отчета включается:

1. Бухгалтерский баланс (форма №1),
2. Отчет о прибыли и убытках (форма №2),
3. приложение,
4. пояснительная записка.

К бухгалтерской отчетности предъявляются следующие требования: достоверность информации; полнота предъявляемой информации, включая деятельность филиалов; тождественность данным документации синтетического и аналитического учета за отчетный период; правильная оценка имущества; соответствие вступительного баланса показателям заключительного баланса за предшествующий период. Отчетность должна быть подписана руководителем и главным бухгалтером.

Пользователей бухгалтерской отчетности делят на две группы:

- а) внутренние – администрация, менеджеры всех уровней, работники бухгалтерии;
- б) внешние – акционеры, органы исполнительной власти, Госкомстат, клиенты и контрагенты организации, банк, аудиторы.

Таким образом, бухгалтерская отчетность является публичной и не является коммерческой тайной, также как и статистическая отчетность. Коммерческой тайной может быть оперативная отчетность – внутренняя отчетность организации.

Тема 8: «Бухгалтерский учет как информационная система на предприятиях гостиничного и туристического бизнеса, его правовое и методическое обеспечение»

План лекции.

- 1. Бухгалтерский учет как информационная система на предприятиях гостиничного и туристического бизнеса, особенности формирования, продвижения и реализации туристического продукта.*
- 2. Нормативное регулирования хозяйственной деятельности на предприятиях гостиничного и туристического бизнеса.*
- 3. Пользователи бухгалтерской информации на предприятиях гостиничного и туристического бизнеса.*
- 4. Основные экономические понятия, лицензирование и стандартизация в туристической индустрии.*

1. Бухгалтерский учет как информационная система на предприятиях гостиничного и туристического бизнеса, особенности формирования, продвижения и реализации туристического продукта.

В настоящее время в РФ функционирует рынок туристских услуг, который претендует на мировые стандарты.

Выделяют четыре направления туристского рынка:

1. въездной туризм – обслуживание иностранных туристов в России,
2. выездной туризм – организация поездок россиян за рубеж,
3. шоп-туризм – обслуживание “челноков”,
4. внутренний туризм – туризм граждан РФ в пределах РФ.

На сегодняшний день существует большое количество турфирм, предлагающих широкий спектр услуг. Поэтому потребитель туруслуг имеет возможность выбора турпродукта.

Туристский продукт – право на тур, предназначенное для реализации туристу.

Соответственно турист заинтересован в выборе наиболее стабильных фирм, оказывающих качественные услуги.

Для определения финансового положения турфирмы, внешние пользователи имеют право знакомится с публичной финансовой отчетностью. Кроме того, в бухгалтерской информации по деятельности предприятий ГТБ заинтересованы другие внешние пользователи: поставщики, органы власти, предприятия коммуникаций, инфраструктуры и т. д.

Туристское предприятие – это юридическое лицо, хозяйственно-обособленная единица в системе туристской индустрии, выполняющая одну или несколько функций по производству и реализации туристского продукта.

Туристский продукт – формируется исходя из конъюнктуры рынка или по заказу туриста. Конкретный заказ туриста на формирование турпродукта туроператору, оформляется в письменной форме (предварительный договор).

При продвижении турпродукта туроператор и турагент несут ответственность за достоверность информации о туристском продукте.

Если письменная информация о турпродукте содержит все условия договора, предусматриваемые Гражданским кодексом РФ, а также законом “Об основах туристской деятельности в РФ”, и оформлена как предложение, из которого усматривается воля туроператора заключить договор на указанных в предложении условиях с любым, кто отзовется, то это предложение называется офертой.

Реализация турпродукта осуществляется на основе договора, в письменной форме. К его существенным условиям относятся:

- 1) информация о туроператоре или турагенте,
- 2) достоверная информация о потребительских свойствах турпродукта,
- 3) дата и время начала и окончания путешествия,
- 4) права, обязанности, ответственность сторон,
- 5) розничная цена турпродукта и порядок ее уплаты,
- 6) минимальное количество туристов в группе,
- 7) срок информирования туристов о том, что путешествие может не состояться по причине недобора,
- 8) условия изменения и расторжения договора, порядок урегулирования споров и возможных убытков сторон,
- 9) порядок и сроки предъявления претензий туристом.

Турист вправе требовать оказания ему всех услуг входящих в тур, независимо от того, кем они оказываются.

Туроператор или турагент не несет ответственность за неисполнение своих обязательств по договору, если докажет, что надлежащее исполнение оказалось невозможным по причине форс-мажорных обстоятельств.

Возмещение убытков при расторжении договора осуществляется в соответствии с фактическими затратами сторон. При чем сумма возмещения убытков не может превышать двойного размера стоимости турпродукта.

Претензии к качеству турпродукта предъявляются туристом в письменной форме в течение 20 дней с момента окончания действия договора и подлежат удовлетворению в течение 10 дней после получения претензии.

Розничная цена турпродукта и условия путешествия указываются в турпутевке – документе, подтверждающем факт передачи туристского продукта.

В бухучете турпутевка является первичным учетным документом и неотъемлемой частью договора на оказание услуг.

Кроме турпутевки, для оплаты туристом розничной цены турпродукта, турфирма должна представить счет-фактуру на оплату услуг, где указываются банковские реквизиты турфирмы, юридический адрес, идентификационный номер, цена с выделением НДС.

2 Нормативное регулирование хозяйственной деятельности на предприятиях гостиничного и туристического бизнеса

Основным документом регулирующим деятельность на предприятиях туристического бизнеса является закон Российской Федерации “Об основах туристской деятельности в РФ” № 132 ФЗ от 24.11.96 г.

Гражданские отношения регулируются Гражданским кодексом РФ. Кроме того, используются положения “О лицензировании международной туристской деятельности” № 1222 от 12.12.95 г.

Бухгалтерский учет в организациях гостиничного и туристического бизнеса регулируется законом “О бухгалтерском учете” № 129-ФЗ от 21.11.1996г.

По отдельным участкам хозяйственной деятельности используют национальные стандарты (положения по бухучету). Используются и Постановления Правительства РФ “О лицензировании отдельных видов деятельности” №1418 от 24.12.94 г.

Могут быть использованы и другие нормативные документы, которые регулируют отдельные хозяйственные операции.

В соответствии с Федеральным законом от 08.08.2001 N 128-ФЗ (в ред. от 26.03.2003) "О лицензировании отдельных видов деятельности" как туроператорам, так и турагентам необходимо получать лицензии. Для этого нужно соблюдать ряд условий:

- 1) иметь сертификат соответствия туристских услуг требованиям безопасности;
- 2) раз в три года направлять своих сотрудников на курсы повышения квалификации;
- 3) информировать туристов о всех особенностях поездки и правилах пребывания в стране, куда они отправляются;

- 4) прежде чем организовывать тур, заключать со всеми клиентами договоры;
- 4) предоставлять клиентам информацию о местонахождении и режиме работы фирмы, о фамилиях, именах и отчествах работников, которые отвечают за то или иное направление туристической деятельности, а также о наличии лицензий и сертификатов.

Туроператору необходимо иметь в штате не менее семи работников, которые занимаются непосредственно организацией туров и реализацией путевок. А 30% из них должны иметь стаж работы в туризме не менее 5 лет или специальное образование. У турагента в штате должно быть не менее 20% сотрудников с профильным образованием или с опытом работы в туризме не менее трех лет. У руководителя туроператора (турагента) обязательно должны быть и специальное образование, и опыт работы в туризме не менее пяти (трех) лет.

Лицензии туроператорам и турагентам выдает Минэкономразвития России, срок действия лицензии составляет 5 лет. Для получения лицензии заявителю нужно представить в Минэкономразвития России следующие документы:

заявление, в котором следует указать наименование организации и вид деятельности (туроператорская или турагентская), которым она собирается заняться;

а) копии учредительных документов и свидетельства о государственной регистрации;

б) копию свидетельства о постановке на учет в налоговом органе;

в) копии документов, подтверждающих, что руководитель и 30 (20)% работников туроператора (турагента) соответствуют указанным условиям;

г) копии документов, подтверждающих, что у турфирмы есть помещение, которое она будет использовать для своей деятельности.

Копии документов должны быть нотариально заверены. В противном случае организации придется представить в Минэкономразвития России (или в его территориальные органы) еще и их оригиналы.

Прежде чем подать заявление, соискатель лицензии должен уплатить сбор за его рассмотрение - 300 руб. Копия платежного поручения, подтверждающего факт уплаты сбора, прилагается к перечисленным документам.

Минэкономразвития России должно в течение 60 дней с того момента, как турфирма подала пакет документов, уведомить ее о своем решении - будет ей выдана лицензия или нет. Если принято положительное решение, турфирме придется заплатить еще 1000 руб. за выдачу лицензии. Это надо сделать не позднее трех месяцев после того, как получено уведомление о выдаче лицензии. После представления в министерство платежного поручения на оплату 1000 руб. фирме будет выдана лицензия.

3. Пользователи информации бухгалтерского учета и их потребности в информации

Основополагающей целью бухгалтерского учета является формирование информации для внешних и внутренних пользователей.

Применительно к внешним пользователям (финансовые органы, органы власти, аудиторские компании и т.п.) целью формирующейся информации является предоставление данных о финансовом положении, финансовых результатах и их изменении, а также об имущественном положении организации.

Внутренними (заинтересованными пользователями) считаются работники организации, потенциальные инвесторы и учредители, взаимодавцы, поставщики и подрядчики, покупатели и заказчики. Им необходима информация, характеризующая рискованность и доходность деятельности, стабильность и прибыльность предприятия, способность погасить предоставленные займы (ликвидность), способность выплачивать в срок причитающиеся суммы по поставкам.

Наряду со специфической информацией всем пользователям необходима общая бухгалтерская информация (например, о денежном обороте организации, об объемах оказываемых услуг или товарообороте и т.п.). Информация, формируемая в бухгалтерском учете должна быть уместной, надежной и сопоставимой.

Уместность - наличие или отсутствие способности информации оказывать влияние на принимаемые пользователями решения.

Надежная информация - если она не содержит существенных ошибок.

Своевременная информация - предоставление очень ценной информации не во время, может ее обесценить.

Сопоставимость - информация за разные периоды времени для определения однородных тенденций должна предоставляться в одинаковых параметрах.

Внутренних и внешних пользователей можно разделить на 3 группы:

1) администрация организации (Совет директоров, высший управленческий персонал, менеджеры, руководители и специалисты подразделений) - состав информации для каждого представителя администрации определяется в зависимости от функций, выполняемых этим представителем;

2) сторонние пользователи информации с прямым финансовым интересом (инвесторы, банки, поставщики и др. кредиторы) - они пользуются в основном информацией, содержащейся в бухгалтерской отчетности и делают выводы о перспективах данной организации;

3) сторонние пользователи информации с косвенным финансовым интересом (налоговые органы, казначейство, КРУ, аудиторские фирмы, Госкомстат, Фонд социального страхования, Пенсионный фонд, профсоюзы, научные консультанты, покупатели и др.) - в основном они пользуются публичной бухгалтерской отчетностью для оценки финансового состояния организации, но некоторые из них имеют право пользоваться частью внутренней учетной информации, с целью контроля деятельности организации, но в этих случаях они обязаны хранить коммерческую тайну организации.

4. Основные экономические понятия, лицензирование и стандартизация в туристической индустрии.

Туристские ресурсы - это природные, исторические, социально – культурные объекты, включающие объекты турпоказа, а также способ удовлетворять духовные потребности туристов, содействовать восстановлению их физических сил.

Туристская индустрия – совокупность гостиниц и иных средств размещения, транспортировки, объектов общественного питания, объектов и средств развлечения, познавательного, делового, оздоровительного, спортивного и иного назначения. Кроме того, сюда входят организации, осуществляющие туроператорскую и турагентскую деятельность, а также организации, предоставляющие экскурсионные услуги и услуги гидов – переводчиков.

Тур – комплекс услуг по размещению, перевозке, питанию туристов, экскурсионные услуги, услуги гидов-переводчиков и другие услуги, предоставляемые в зависимости от цели путешествия.

Согласно закону “Об основах туристской деятельности в РФ”, в целях защиты прав и интересов туристов осуществляется лицензирование, стандартизация туроператорской и турагентской деятельности, а также объектов туристской индустрии.

Порядок выдачи, условия действия, порядок прекращения действия лицензии установлены Постановлением Правительства “О лицензировании отдельных видов деятельности” и положением “О лицензировании международной туристской деятельности”. Данные о туроператорах и турагентах, получивших лицензии на осуществление туристской деятельности, вносятся в федеральный реестр туроператоров и турагентов. Отказ туроператора или турагента от обязательной сертификации туристского продукта, а также отрицательный результат его сертификации или аннулирование действия сертификата, влекут за собой прекращение действия лицензии на осуществление туристской деятельности.

Тема 9: «Международная система финансовой (бухгалтерской) отчетности»

План лекции.

1. *Сущность и основные принципы международной системы финансовой (бухгалтерской) отчетности.*
2. *Классификация мировых моделей бухгалтерского учета.*
3. *Идея гармонизации национальных систем финансовой (бухгалтерской) отчетности*
4. *Отечественные стандарты бухгалтерского учета*

1. Сущность и основные принципы международной системы финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Бухгалтерский учет определяется средой в которой он функционирует. Каждая страна имеет исторические ценности, политические и экономические системы которые повлияли на формирование системы учета хозяйственных процессов.

Например, бухучет России отличается от принципов учета США, Германии, Франции. Прежде всего, это можно объяснить различиями в формах организации хозяйственной деятельности и влиянием внешних факторов (политических, географических). Однако в бухгалтерии этих стран имеются общие черты ведения бухучета.

В США существует ступень подтверждения квалификации: дипломированный независимый публичный бухгалтер (CPA). Тот, кто сдал экзамен на CPA, автоматически становится членом американского института дипломированных профессиональных бухгалтеров (AICPA).

В России в конце 90-ых годов создан институт профессиональных бухгалтеров. Профессиональный бухгалтер – это главный бухгалтер, консультант (эксперт); бухгалтер, осуществляющий ведение бухгалтерского учета по договорам с юридическими лицами; финансовый управляющий, финансовый эксперт, имеющий специальный квалификационный аттестат установленной формы, выданный Министерством финансов России.

Институт профессиональных бухгалтеров был образован в Российской Федерации совсем недавно в соответствии с Постановлением Правительства от 6 марта 1998 года « Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности».

Аттестат профессионального бухгалтера подтверждает:

- 1) соответствие специалиста требованиям профессиональной компетенции (уровень специальной подготовки, приобретенных навыков и накопленного опыта в соот-

ветствующей сфере деятельности);

2) способность специалиста в случае необходимости организовать качественную работу соответствующих служб, а также самостоятельно консультировать по вопросам бухгалтерского учета;

3) готовность специалиста к соблюдению норм профессиональной этики.

Бухучет должен отражать аналогичные хозяйственные операции единообразно в различных государственных системах. В тоже время особенности хозяйственной деятельности этих систем должны быть учтены в национальных системах бухучета.

Значительное влияние на развитие теории и практики бухучета во всем мире оказывают США, Великобритания, Франция, Германия.

С начала 70-ых годов XX века, была принята попытка унифицировать учет в рамках Европейского сообщества. Однако известно, что Великобритания, Франция, Германия имеют существенные отличия в оценке и осуществлении финансового учета. Поэтому был создан КМСФО, цель которого, стандартизировать бухучет во всем мире.

В 1973 году был основан Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФ) по соглашению между профессиональными объединениями бухгалтеров и аудиторов Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Голландии, Великобритании, Ирландии и США. В настоящее время в работу КМСФО вовлечены многие другие организации и во многих странах, не являющихся членами КМСФО, применяются Международные стандарты финансовой отчетности.

Целями деятельности КМСФО являются:

- разработка и публикация в интересах общества стандартов бухгалтерского учета, подлежащих соблюдению при составлении финансовой отчетности;

- работа по совершенствованию и гармонизации нормативных актов, стандартов бухгалтерского учета и процедур, связанных с предоставлением финансовой отчетности.

МСФО позволили значительно усовершенствовать и гармонизировать процесс составления финансовой отчетности во всем мире:

- а) на их основе разрабатываются национальные требования к бухгалтерскому учету во многих странах;

- б) МСФО служат международным ориентиром для тех стран, которые разрабатывают свои собственные требования по бухгалтерскому учету;

- в) МСФО используются фондовыми биржами и регулирующими органами, разрешающими иностранным и национальным компаниям представлять отчетность в соответствии с МСФО;

г) МСФО используют законодательными органами при разработке нормативных актов.

В МСФО рассматривается большинство вопросов, имеющих принципиальное значение при составлении финансовой отчетности коммерческих предприятий. В них излагаются принципы, которые могут последовательно применяться в различных странах. В соответствии с требованиями МСФО похожие операции и события необходимо учитывать аналогичным образом, где бы они ни происходили. В тоже время различающиеся операции и события должны отражаться в учете различными способами. всего разработано более сорока стандартов, в том числе:

МСФО 1 Предоставление финансовой отчетности

МСФО 2 Запасы

МСФО 3 Учет амортизации

МСФО 7 Отчет о движении денежных средств

МСФО 8 Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и их изменения в учетной политике

МСФО 10 События, происшедшие после отчетной даты

МСФО 11 Договоры подряда

МСФО 12 Налоги на прибыль

МСФО 14 Сегментная отчетность

МСФО 15 Информация, отражающая влияние изменения цен

МСФО 16 Основные средства

МСФО 17 Аренда

МСФО 18 Выручка

МСФО 19 Вознаграждения работникам

МСФО 20 Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи

МСФО 21 Влияние изменения валютных курсов

МСФО 22 Объединение компаний

МСФО 23 Затраты по займам

МСФО 24 Раскрытие информации о связанных сторонах

МСФО 25 Учет инвестиций

МСФО 26 Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения

МСФО 27 Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании

МСФО 28 Учет инвестиций в ассоциированные компании

МСФО 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции

МСФО 30 Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов

МСФО 31 финансовая отчетность об участии в совместной деятельности

МСФО 32 Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации

МСФО 33 Прибыль на акцию

МСФО 34 Промежуточная финансовая отчетность

МСФО 35 Прекращаемая деятельность

МСФО 36 Обесценивание активов

МСФО 37 Резервы, условные обязательства и условные активы

МСФО 38 Нематериальные активы

МСФО 39 Финансовые инструменты: признание и оценка.

МСФО 40 Инвестиционная собственность

Система бухгалтерского учета определяется средой в которой он функционирует, в тоже время различным экономическим системам присущи единообразные хозяйственные операции, отражение которых в учете требует стандартизации и унификации.

9.2 Классификация мировых моделей бухгалтерского учета

Мировые модели бухгалтерского учета можно классифицировать следующим образом:

- 1) Британо-Американская,
- 2) Континентально – Европейская,
- 3) Южно – Американская,
- 4) Международная (интернациональная),
- 5) Исламская.

Британо-Американская модель является одной из самых авторитетных мировых моделей. основополагающие принципы были разработаны Великобританией, США, Голландией. Основная идея – ориентация бухучета на информационные запросы инвесторов и кредиторов.

В странах, которые используют эту модель, хорошо развиты рыночные методы управления экономикой, в том числе рынок ценных бумаг, который является эффективным инструментом управления инвестиционной деятельностью государства.

В этих странах большинство компаний находят дополнительные инвестиционные ресурсы и займы на расширение своей производственной базы. Уровень общего и профессионального образования в этих странах достаточно высок, что в полной мере распро-

страняется и на бухучет, и на профессиональные знания пользователей бухгалтерской информации.

В этих странах расположено большинство штаб-квартир мультинациональных компаний, соответственно бухучет этих стран способен отражать достаточно сложные производственные процессы, происходящие в управлении хозяйственной деятельностью этих корпораций.

Континентально-Европейская модель присуща большинству стран Европы и до 70-х годов применялась в Японии. Ее особенность в том, что компании имеют тесные связи с крупными банками, которые в основном удовлетворяют потребности этих компаний в инвестициях и займах. Бухучет здесь регламентируется законодательно, т.е. системы функций отчетности возведены в ранг закона, и сам бухучет отличается консервативностью. В тоже время, ориентация на управленческие запросы кредиторов здесь не является приоритетной. Напротив, финансовая отчетность зачастую направлена на удовлетворение внутренних потребностей управления производством. Это касается и налогообложения.

В Европейских странах высоко развита система управленческого учета. А профессия бухгалтера-аналитика является престижной и высоко оплачиваемой.

Франкоязычные страны также придерживаются подобной модели бухучета, но имеют свои особенности.

Южно-Американская модель используется всеми странами Южной Америки за исключением Бразилии. Основная идея модели – постоянная корректировка учетных данных на темпы инфляции. В целом учет ориентирован на потребности Госплана. Методика учета достаточно унифицирована. Информация необходимая для контроля за исполнением налоговой политики также хорошо отслеживается в учете и отчетности.

Международная модель является следствием потребности в международной согласованности принципов учета, прежде всего в интересах независимого аудиторского контроля. Это необходимость связана с деятельностью на международных валютных и фондовых рынках. Эту модель используют трансконтинентальные компании.

Исламская модель находится под влиянием богословных идей, что определяет ее способности. Направлен запрет получение дивидендов ради собственной выгоды. Для этой модели характерно использование рыночных цен при оценке элементов и статей финансовой отчетности.

9.3 Идея гармонизации национальных систем финансовой (бухгалтерской) отчетности

Идея гармонизации различных систем бухгалтерской (финансовой) отчетности реализуется в рамках европейского сообщества. Сущность ее заключается в том, что в каждой стране может существовать, своя модель организации учета и система счетов ее регулирующих. Главное, чтобы эти системы не противоречили аналогичным в странах – членах сообщества, то есть находились в относительной «гармонии» друг с другом.

Работа в этом направлении ведется с 1961 года. В целях развития концепции стандартизации бухгалтерской (финансовой) отчетности в странах ЕС была создана исследовательская группа по проблемам бухгалтерского учета. Ее деятельность рассматривалась как составная часть программы гармонизации национальных версий закона о компании.

Не смотря на то, что модели бухгалтерского учета Италии, Франции, Германии, Швеции, в странах Бенилюкс существенно различаются, с конца 70-х годов все организации, все организации зарегистрированные в странах участниках ЕС, формируют свою финансовую (бухгалтерскую) отчетность в соответствии с директивами Европейского Сообщества.

9.4 Отечественные стандарты бухгалтерского учета

В России с начала 90-х годов в рамках процесса реформирования системы национального учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности в соответствии с международными требованиями осуществляется разработка и внедрение положений по бухгалтерскому учету – отечественных стандартов финансовой отчетности. На сегодняшний день разработано и действуют шестнадцать стандартов.

ПБУ 1/98 «Учётная политика организации». Приказ Минфина РФ от 09.12.1998 г. №604.

ПБУ 2/94 «Учёт договоров (контрактов) на капитальное строительство». Приказ Минфина РФ от 20.12.1994 г. №167.

ПБУ 3/2000 «Учёт активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». Приказ Минфина РФ от 10.01.2000 г. №2.

ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчётность». Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 г. №43н.

ПБУ 5/01 «Учёт материально-производственных запасов». Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 г. №44н.

ПБУ 6/01 «Учёт основных средств» Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. №26н.

ПБУ 7/98 «События после отчётной даты». Приказ Минфина РФ от 25.11.1998 г. №56н.

ПБУ 8/98 «Условные факты хозяйственной деятельности». Приказ Минфина РФ от 25.11.1998 г. №57н.

ПБУ 9/99 «Доходы организаций». Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. №32н.

ПБУ 10/99 «Расходы организаций». Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н.

ПБУ 11/2000 «Информация об аффелированных лицах. Приказ Минфина РФ от 13.11.2000г. №5н.

ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам». Приказ Минфина РФ от 27.01.2000 г. №11н.

ПБУ 13/2000 «Учёт государственной помощи». Приказ Минфина РФ от 16.10.2000 г. №92н.

ПБУ 14/2000 «Учёт нематериальных активов». Приказ Минфина РФ от 16.10.2000 г. №91н.

ПБУ 15/2001 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию». Приказ Минфина РФ от 2.08.2001 г.№60н.

ПБУ 16/2002 «Информация по прекращаемой деятельности» Приказ Минфина РФ от 2.07.2002 г. №66н.

ПБУ 17/2002 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». Приказ Минфина РФ от 19.11.2002 г.№115н.

ПБУ 18/2002 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Приказ Минфина РФ от 19.11.2002 г.№114н.

ПБУ 19/2002 «Учет финансовых вложений». Приказ Минфина РФ от 10.12.2002 г.№126н.

ПБУ 20/2002 «Информация об участии в совместной деятельности». Приказ Минфина РФ от 24.11. 2003. №105н.

Отечественные стандарты бухгалтерского учёта определяют основы учёта на соответствующих участках хозяйственной деятельности организаций в Российской Федерации.

РАЗДЕЛ 2 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ГОСТИНИЧНОГО И ТУРИСТИЧЕСКОГО БИЗНЕСА

Тема 10: «Бухгалтерский учет: цели, концепции, принципы»

План лекции.

1. Цели ведения бухгалтерского учета на предприятиях гостиничного и туристического бизнеса.
2. Концепция бухгалтерского учета в Российской Федерации.
3. Основные принципы (допущения) и требования бухгалтерского учёта
4. Учетная политика на предприятиях гостиничного и туристического бизнеса.

1.Цели ведения бухгалтерского учета на предприятиях гостиничного и туристического бизнеса (ГТБ).

Бухучет на предприятиях ГТБ формирует информацию для внешних и внутренних пользователей. В отношении информации для внешних пользователей, цель бухучета на предприятиях ГТБ состоит в формировании показателей финансового положения, финансовых результатов деятельности организации и об изменениях в ее финансовом положении. Такая информация полезна широкому кругу пользователей при принятии решений о возможности деловых отношений с предприятием ГТБ.

Однако в бухучете не обязательно формирование только информации для пользователей при принятии решений. Заинтересованными пользователями информации в данном случае считаются лица, которые имеют потребность в информации об организации ГТБ и обладающие навыками для того, чтобы оценить и использовать эту информацию. К заинтересованным пользователям бухгалтерской информации на предприятиях ГТБ относятся: инвесторы, работники, заимодавцы, поставщики и подрядчики, туристы, другие покупатели и заказчики, органы власти и общественность в целом.

Так как интересы заинтересованных пользователей в информации различаются, то бухучет не может удовлетворять все их потребности, поэтому информация формируется в бухучете на предприятиях ГТБ, удовлетворяет потребности являющиеся общими для всех пользователей.

Информация необходимая для внутренних пользователей на предприятиях ГТБ так же формируется, но здесь цель бухучета состоит в формировании информации полезной для руководителей при принятии управленческих решений, поэтому информация, формируемая для внешних пользователей, строится на основе информации внутренних пользо-

вателей относящихся к финансовому положению организации, финансовым результатам ее деятельности.

2. Концепция бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Концепция бухучета, существовавшая в условиях централизованно планируемой экономики, была обусловлена общественным характером собственности и потребностями государственного управления экономикой. Главным потребителем информации, формирующейся в бухучете, выступало государство в лице отраслевых министерств и ведомств.

Изменение системы общественных отношений, а так же гражданско-правовой среды форм собственности, потребовало изменение концепций бухучета. 29.12.97 г. одобрено Методологическим советом по бухучету при Минфин РФ и президентским советом института профессиональных бухгалтеров новая “Концепция бухучета в рыночной экономике России”, которая определяет основы построения системы бухучета в условиях новой экономической среды, складывающейся в стране. Эта концепция и разрабатываемые на ее основе правила и нормы ведения бухучета, равно как и контроля за достоверностью и надежностью финансовой информации, должна создавать элементы рыночной инфраструктуры, обеспечивающие благоприятный климат инвестирования. Она основывается на последних достижениях науки и практики и отвечает международным признанным стандартам финансовой отчетности. Данная концепция является основой построения системы нормального регулирования бухучета и призвана:

- 1) быть основой разработки новых и пересмотра действующих нормативных актов по бухучету;
- 2) быть основой принятия решений по вопросам нерегулируемым нормативными актами;
- 3) помогать потребителям бухгалтерской информации в понимании данных, содержащихся в бухгалтерской отчетности.

Концепция не заменяет никакие нормативные акты по бухучету, а только устанавливает политику государства по отношению правилам ведения бухучета в России.

В концепции излагаются: цели бухучета, основы организации бухучета, а так же содержание информации формируемой в бухучете. Где говорится, что информация о финансовом положении формируется в виде бухгалтерского баланса. Информация о финансовых результатах деятельности организации обеспечивается “Отчетом о прибылях и убытках”. Информация об изменении финансового положения организации обеспечивается “Отчетом о движении денежных средств”.

Полнота информации бухучета обеспечивается единством выше указанных отчетов, и соответствующими дополнительными данными.

Содержание, порядок формирования, способы предоставления информации для внутренних пользователей определяется руководителем организации, а для внешних – Минфином РФ.

Кроме того, в концепции излагаются требования к информации формируемой в бухучете; она должна быть полезной пользователю и уместной, надежной и сравнимой.

В концепции указывается состав информации формируемой в бухучете для заинтересованных пользователей.

Элементы, формируемые в бухгалтерской информации о финансовом положении организации, которые отражаются в бухгалтерском балансе, определяется объемом имущества, кредиторской задолженностью и собственным капиталом. Элементами, формируемыми в бухгалтерской информации о финансовых результатах деятельности, которые отражают в “Отчете о прибылях и убытках” являются показатели расходов и доходов в организации.

Далее в концепции излагаются критерии признания имущества организации, ее кредиторской задолженности, ее доходов и расходов и их оценка.

3. Основные принципы (допущения) и требования бухгалтерского учёта.

Основные правила (принципы) ведения и организации бухгалтерского учёта в организациях установлены положением «По ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в РФ», законом РФ «О бухгалтерском учёте», Планом счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций, Положением по бухгалтерскому учёту «Учётная политика организации» и другими нормативными актами.

В Положении по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности содержатся основные принципы ведения бухгалтерского учёта.

1. Бухгалтерский учёт имущества, обязательств и хозяйственных операций ведётся организациями способом двойной записи на взаимосвязанных счетах в соответствии с планом счетов бухгалтерского учёта.

2. Основанием для записи в учётных регистрах являются данные первичных документов, которые должны составляться в момент совершения хозяйственных операций или непосредственно после их окончания, и содержать обязательные реквизиты.

3. Имущество, обязательства и хозяйственные операции подлежат оценке в денежном выражении путём суммирования фактически произведённых расходов (применение других видов оценок допускается в случаях предусмотренных законом).

3. Обязательность проведения инвентаризации имущества и финансовых обяза-

тельств в организации, а также отражения её результатов в финансовых отчётах.

4. Формирование учётной политики организации осуществляется в соответствии с допущениями и требованиями, установленными Положением по бухгалтерскому учёту «Учётная политика организации».

Понятие «допущения» относится к правилам ведения учёта и составления финансовой отчётности, при этом указанные в данном Положении допущения не обязательно должны объявляться организацией, их принятие и следование им подразумевается. Если же организация допускает отступление от установленных допущений, то она обязана раскрыть причины этих отступлений.

В Положении по бухгалтерскому учёту «Учётная политика организации» (ПБУ 1/98) установлены следующие допущения.

- 1) Имущественной обособленности – означает, что имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственника.
- 2) Непрерывности деятельности – организация должна продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у неё отсутствует намерение ликвидации.
- 3) Последовательность применения учётной политики – означает, что выбранная организацией учётная политика применяется последовательно из года в год.
- 4) Временной определённости фактов хозяйственной деятельности – означает, что факты отражаются в бухгалтерском учёте и отчётности того периода, в котором они совершены, не зависимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

Формируемая организацией учётная политика должна соответствовать следующим требованиям, установленным законодательством:

- 1) полноты – означает отражение в бухгалтерском учёте всех фактов хозяйственной деятельности;
- 2) осмотрительности – означает большую готовность к учёту потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов, то есть, если прибыль отражается в учёте организации только после совершения хозяйственной операции, то убыток может отражаться с момента возникновения предположения о его возможности. Для покрытия таких убытков предусматривается создание дополнительных резервов. Например, создание резерва по сомнительным долгам в момент возникновения сомнительной задолженности;
- 3) приоритета содержания перед формой – означает, что в бухгалтерском учёте факты хозяйственной деятельности должны отражаться исходя не только из правовых форм, но и исходя из экономического содержания фактов и условий хозяйствования;
- 4) непротиворечивости – необходимость тождества данных аналитического

учёта данным синтетического учета, а также показателям бухгалтерской отчётности;

5) рациональности – необходимость рационального и экономного ведения бухгалтерского учёта, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций в учёте и отчётности отражаются показатели имущества, являющегося собственностью предприятия, а имущество, принадлежащее другим организациям, отражается на забалансовых счетах.

Ряд нормативных документов предусматривает разделение хозяйственной деятельности на отчётные периоды (месяц, квартал, полугодие, девять месяцев, год).

4. Учетная политика на предприятиях гостиничного и туристического бизнеса.

Каждое предприятие ГТБ самостоятельно выбирает для себя способы учета определенных операций, которые отражаются в учетной политике.

Учетная политика – документ внутреннего пользования организации, которая разрабатывается главным бухгалтером и утверждается руководителем. В нем фиксируется совокупность способов ведения бухучета: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового, обобщающего факторов хозяйственной деятельности.

К способам ведения бухучета относятся методы группировки и оценки факторов хозяйственной деятельности, погашение стоимости активов, применение счетов бухучета, приемы организации документооборота, инвентаризации, системы учетных регистров, обработки информации и иные соответствующие способы, методы и приемы.

Формируя учетную политику, организация должна исходить из допущений:

- имущественной обособленности,
- непрерывности деятельности,
- последовательности применения учетной политики,
- временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Основным фактором, формирующим учетную политику на предприятиях ГТБ, является основной вид деятельности таких предприятий - оказание услуг, которые, как правило, подвергаются сезонному колебанию спроса.

При формировании учетной политики организация выбирает один из способов ведения бухгалтерского учета по конкретному объекту исходя из нескольких допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Если по конкретному направлению в нормативных документах не установлены способы учета, то организация должна предусмотреть самостоятельно разработанный способ учета, не противоречащий стандартам бухгалтерского учета. Вновь созданные организации оформляют учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее девяноста дней с момента государственной регистрации.

Выбранные способы бухгалтерского учета утверждены во всех организациях с 1 января 1999 года и применяются всеми их филиалами, представительствами и другими подразделениями.

Учетная политика утверждается Приказом руководителя и подлежит обязательному раскрытию в пояснительной записке к годовому отчету.

Принятая учетная политика применяется последовательно из года в год без изменений за исключением случаев:

- 1) изменение законодательства РФ или нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- 2) разработка организацией новых способов бухгалтерского учета;
- 3) существенное изменение условий деятельности организации, что может быть связано с реорганизацией, сменой собственника, изменением видов деятельности.

Изменения в учетной политике должны быть обоснованы, а в целях сопоставимости данных бухгалтерского учета должны вводиться с начала финансового года. Если изменения учетной политики вызваны причинами, не связанными с изменением законодательства или нормативных актов по бухгалтерскому учету и если эти изменения оказывают существенное влияние на финансовые показатели организации, то производится в денежном выражении переоценка последствий изменений в учетной политике в отношении предшествующих отчетных периодов (минимум за два года).

В бухгалтерской отчетности отражается корректировка соответствующих данных за периоды, предшествующие отчетному, путем включения в бухгалтерскую отчетность исправленных показателей в том периоде, в котором эта корректировка производится.

Учетная политика должна содержать следующие аспекты:

- 1) организационный – содержит выбранную схему построения бухгалтерской службы на предприятии;
- 2) технический – должен описывать:
 - выбранную форму бухгалтерского учета;
 - технологию обработки бухгалтерской информации;
 - утвержденный рабочий план счетов;
 - установленный документооборот;

- порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств;

3) методологический – содержит перечень элементов и способов их учета, определяемых спецификой деятельности организации.

К способам ведения учета относятся: способы оценки имущества и обязательств; методы погашения стоимостных активов; способы формирования себестоимости продуктов, работ, услуг; методы учета выручки от продажи продукции, работ, услуг для целей налогообложения и другие методы и приемы учетной политики организации.

Таким образом, учетная политика – это выбранная организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета, первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Тема 11: «Учет денежных средств»

План лекции.

1. Учет наличных денежных средств.
2. Учет безналичных денежных средств.
3. Учет денежных средств выраженных в иностранной валюте.

1. Учет наличных денежных средств

В соответствии с порядком ведения кассовых операций, утвержденным Письмом Центрального Банка России от 04.10.1993 г. №18, для осуществления наличных расчетов на предприятии используется касса. Помещение кассы должно быть оборудовано специальным охранным оборудованием. Таким образом, руководитель организации обязан обеспечить условия хранения денег в кассе, а также при их транспортировке.

Кассир несет полную материальную ответственность за сохранность всех принятых им ценностей. Предприятие должно соблюдать кассовую дисциплину:

- 1) лимит остатка денежных средств по кассе не должен ежедневно превышать (он устанавливается и утверждается по специальному расчету организацией и банком, в котором она обслуживается);
- 2) расчеты между двумя юридическими лицами не могут превышать установленный законодательством лимит по одной сделки в день - 60 000 рублей;
- 3) расчеты с населением должны производиться с применением контрольно-кассовых аппаратов.

Приход наличных денег в кассу оформляется приходным кассовым ордером, который имеет отрывную квитанцию. Она выдается на руки лицу, сдавшему деньги в кассу.

Расход наличных денег оформляется расходным кассовым ордером. Если деньги выдаются постороннему лицу, не состоящему в штате организации, то в расходном кассовом ордере должны указываться его паспортные данные, а если это представитель юридического лица, то прикладывается доверенность на получение наличных денег.

В организации должен вестись журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов.

Регистром аналитического учета операций по кассе является Кассовая книга, которая представляет собой сводный регистр бухгалтерского учета операций по кассе. Ее страницы должны быть пронумерованы, прошнурованы и опечатаны. Страницы Кассовой книги заполняются ежедневно в двух экземплярах по мере прохождения операций. Один экземпляр отрывается и является отчетом кассира, который передается в бухгалтерию.

Кроме того, в торгующих организациях по каждому кассовому аппарату ведется Книга кассира-операциониста, в которой фиксируется выручка за день.

В Кассовой книге (она ведется одна по всей организации) производится сводный учет всех наличных денег в организации за день. Для синтетического учета наличных денег предназначен активный счет №50 «Касса». По дебету записывают приход, а по кредиту расход наличных денег. Сальдо дебетовое, показывает остаток денежных средств в кассе на конец дня. Регистры синтетического учета по счету №50 «Касса» ведутся линейно-позиционным способом, где каждому кассовому отчету предоставляется отдельная строка. В конце месяца итоговые данные из синтетического регистра переносятся в Главную книгу, на основании которой составляется бухгалтерская отчетность.

2. Учет безналичных денежных средств

Все денежные средства организации за исключением наличных должны храниться на счетах банка:

- 1) на расчетном счете;
- 2) на специальном счете;
- 3) на валютном счете.

Порядок открытия и ведения этих счетов регламентируется правилами Центрального Банка России.

Расчетный счет – это обязательный реквизит юридического лица, он открывается в момент регистрации организации в государственных органах.

Безналичные расчеты в Российской Федерации осуществляются на основе Гражданского Кодекса РФ. Порядок проведения безналичных расчетов регламентируются Положением о безналичных расчетах в Российской Федерации, утвержденным Центральным Банком России от 02.04.2001 г. №2П. Конкретная форма безналичных расчетов устанавливается в договоре между плательщиком и получателем средств. Безналичные расчеты могут осуществляться с использованием следующих первичных документов.

1. Платежного поручения. Этим документом организация поручает своему банку перечислить со своего счета определенную сумму (документ действителен в течение десяти дней со дня выписки).

2. Чековой книжки, чека, который содержит распоряжение банку от чекодателя произвести платеж чекодержателю.

3. Аккредитива. Условное денежное обязательство, которое дает банк организации – плательщика об оплате определенной суммы ее поставщику. Бывает аккредитив акцепт-

ной и безакцептной формы.

4. **Требование-поручение.** Документ, по которому поставщик предъявляет требование к своему плательщику об оплате определенной суммы.

Передача наличных денег в банк оформляется объявлением на взнос наличными. Оно состоит из трех частей. Одна часть отдается на руки лицу, внесшему деньги, в момент совершения операции, другая часть – банку, третья часть – получателю, владельцу счета, на который были переведены деньги.

Снимают наличность со счета в банке на основании чеков из чековой книжки для получения наличных денег.

На сегодняшний день в России наиболее распространены безналичные расчеты по платежным поручениям. Поэтому, в организации должен вестись журнал регистрации платежных поручений на перечисление средств с банковского счета и журнал регистрации поступлений на банковский счет по платежным поручениям.

Регистром аналитического учета по счетам в банке является выписка банка с этих счетов, которая одновременно является лицевым счетом клиента банка. Она выдается банком ежедневно на руки клиенту по мере прохождения банковских операций. Выписка содержит показатели остатков денежных средств и суммы прихода и расхода средств на счете, которые должны быть подтверждены первичными документами (они прилагаются к выписке банка и имеют отметку банка о прохождении операций).

Для синтетического учета банковских операций предназначены счета №51 «Расчетный счет», №55 «Специальные счета в банках». Это счета активные. По дебету записывают приход, а по кредиту расход денежных средств на счете. Сальдо дебетовое показывает сумму остатка денежных средств на счете.

Регистры синтетического учета ведутся отдельно по каждому виду банковских счетов, то есть отдельно для счета №51 «Расчетный счет», для счета №55 «Специальные счета в банках». Эти регистры заполняются линейно-позиционным способом, то есть каждой банковской выписке отводится отдельная строка.

3. Учет денежных средств, выраженных в иностранной валюте

Базовой валютой бухгалтерского учета в Российской Федерации служат российские рубли, то есть все бухгалтерские записи по операциям с иностранной валютой делаются в рублевом эквиваленте.

Для пересчета иностранной валюты в рубли при налогообложении, ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности применяется официальный курс рубля уста-

новленный Центробанком России. Пересчет производится на дату совершения валютной операции, указанной в выписке банка с лицевого счета клиента (валютного).

Центральный банк России использует прямую котировку иностранных валют, то есть количество единиц иностранной валюты остается постоянной величиной, а равнозначное ей количество рублей меняется в зависимости от колебаний их стоимости. При косвенной котировке. Наоборот, определяется, сколько единиц иностранной валюты приходится на одну единицу рублей. Коммерческие банки обычно публикуют два курса рубля: курс продажи и курс покупки, которые отличаются от официального курса, и их разница составляет прибыль банка по валютным операциям.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранной валюте на счетах организации в банках на территории Российской Федерации и за рубежом предназначен счет 52 «Валютный счет». Счет – активный, по дебету отражают суммы поступления валюты, по кредиту суммы списания валюты со счета в банке. Сальдо дебетовое, показывает остаток валютных средств в банке на счете организации. К синтетическому счету 52 «Валютный счет» открывают субсчета:

52/1 «Валютные счета внутри страны»;

52/2 «Валютные счета за рубежом».

По каждому виду иностранной валюты и по каждому счету открытому в банке должен вестись аналитический учет. Хозяйственные операции на валютном счете отражаются по аналогии с расчетным счетом. Основным аналитическим регистром также является выписка банка с лицевого счета клиента, в которой указываются суммы операций произведенных на счете и остаток валютных средств. Эти суммы должны быть подтверждены первичными документами: платежными поручениями, платежными требованиями, мемориальными ордерами банка, квитанциями чеков и т.д. Поскольку. По действующим правилам часть экспортной выручки подлежит обязательной продаже на внутреннем валютном рынке Российской Федерации, то к субсчету 52/1 «Валютные счета внутри страны» рекомендуется открывать два аналитических счета: 52/1т «Транзитный валютный счет», куда зачисляются всю поступившую экспортную валютную выручку, и 52/1в «Текущий валютный счет», куда зачисляется оставшаяся после продажи валютная выручка. Данное обстоятельство, а также курсовые разницы от пересчета иностранных валют в рубли определяют специфичность отражения операций на валютном счете.

Рассмотрим порядок отражения хозяйственных операций на валютном счете:

Д^Т 52/1т – К^Т 62 – поступила на валютный счет выручка от экспорта товара;

Д^Т 57 – К^Т 52/1т - в течении семи дней произведена продажа пятидесяти процентов валютной выручки на внутреннем валютном рынке через уполномоченный банк;

Д^Т 51 – К^Т 57 – зачислена на расчетный счет проданная уполномоченным банком на внутреннем валютном рынке валюта (курс биржи за минусом комиссионного вознаграждения банку);

Д^Т 76 – К^Т 57 – отражается в учете сумма комиссионного вознаграждения банку;

Д^Т 91/2 – К^Т 76 – отнесена в прочие расходы сумма комиссионного вознаграждения банку;

Д^Т 57 – К^Т 91/1 - списывается курсовая разница, образованная при реализации иностранной валюты на внутреннем валютном рынке в прочие доходы организации;

Д^Т 91/2 – К^Т 57 - списывается курсовая разница, образованная при реализации иностранной валюты на внутреннем валютном рынке в прочие расходы организации;

Д^Т 52/1в – К^Т 52/1г – списано с транзитного валютного счета пятьдесят процентов оставшейся экспортной выручки в иностранной валюте на текущий валютный счет по официальному курсу Центробанка РФ;

Д^Т 60 – К^Т 52/1в – оплачено с текущего валютного счета поставщикам за импорт товара, работ(услуг);

Д^Т 51 – К^Т 52/1в – перечислена иностранная валюта с текущего валютного счета на расчетный счет в рублевом эквиваленте;

Д^Т 52/1в – К^Т 91/1 – получена положительная курсовая разница от операций на текущем валютном счете и зачислена в прочие доходы организации;

Д^Т 91/2 – К^Т 52/1в - получена отрицательная курсовая разница от операций на текущем валютном счете и зачислена в прочие расходы организации.

Суммы ошибочно зачисленные на валютный счет организации относятся на претензии и отражаются по субсчету 76/2 «Расчеты по претензиям».

Таким образом, операции производимые в организации в иностранной валюте должны быть отражены в бухгалтерском учете в рублях по официальному курсу валют, в тоже время аналитический учет этих операций должен вестись в валюте платежей. Технически параллельный учет в двух денежных единицах организуется путем записи данных через дробь или путем составления двух комплектов учетных регистров.

Тема 12: «Учет текущих обязательств и расчетов»

План лекции.

1. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.
2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками..
3. Учет расчетов по кредитам и займам..
4. Учет расчетов по налогам и сборам.
5. Учет расчетов с прочими дебиторами и кредиторами.

1. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

Поставщики – это предприятия и организации, которые на основании заключенных договоров поставляют сырье, материалы, оказывают услуги. Расчеты с ними производятся согласно первичным документам:

- 1) подтверждающим поступление продукции, работ, услуг (товарно-транспортные накладные, акты выполненных работ, счета-фактуры и т.д.)
- 2) подтверждающих оплату поставщику продукции, услуг (платежные поручения, векселя, квитанции кассовых ордеров и т.д.)

Синтетический учет производится на счете №60: «Расчет с поставщиками и подрядчиками». Счет является активно-пассивным. По кредиту записывают суммы фактически полученных от поставщика материальных ценностей или услуг.

Проводки:

Дт-10 Кт-60 – поступили материалы от поставщика,

Дт-41 Кт-60 – поступили товары от поставщика,

Дт- 08 Кт-60 – поступили основные средства от поставщика,

Дт-20 или 26 Кт-60 – получены услуги, например счет на оплату электроэнергии, учитываемые отдельно,

Дт-19 Кт-60 – НДС по приобретенным ценностям.

По Дт счета %60 записывают суммы оплат поставщикам:

Дт-60 Кт-50 – оплачено поставщику из кассы,

Дт-60 Кт- 51 – оплачено поставщику с расчетного счета,

Дт-60 Кт-52 – оплачено поставщику с валютного счета,

Дт-60 Кт-62 – оплачено поставщиком (если он одновременно является покупателем в этой фирме).

Если поставщик нарушает условия договора по количеству, качеству, ассортименту, то ему могут быть выставлены претензии согласно законодательству, тогда на сумму претензии составляется проводка:

Дт-60 Кт-72/2.

Аналитический учет по счету %60 ведется по каждому поставщику в контрольных карточках, причем этот учет должен обеспечивать получение информации по счетам, срок оплаты которых еще не наступил и по которым оплата просрочена.

2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками.

Расчеты с покупателями производятся согласно условиям договоров. В бухгалтерии эти расчеты ведутся на основании первичных документов:

- 1) на отгрузку продукции, оказание услуг (накладная на отпуск на сторону, счета-фактуры, товарно-транспортные накладные и т.д.),
- 2) на оплату, предоплату от покупателей за продукцию, работу, услуги (платежные поручения, требования, приходные кассовые ордера, векселя, письмо о взаимозачете).

Синтетический учет ведется на счете №62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Счет активно-пассивный. По дебету записывают суммы, фактически отпущенной покупателям продукции, выполненных работ, услуг в оценке по продажной стоимости, которую подлежит оплатить покупателю. По кредиту записывают суммы фактической оплаты от покупателей продукции, услуг.

Аналитический учет по счету №62 организуют в контрольных карточках. При этом должна обеспечиваться информация по отгрузкам, срок оплаты по которым еще не наступил и по которым оплата просрочена.

Если по договору поставки право собственности переходит к покупателю в момент оплаты, а не в момент отгрузки, то в бухгалтерии рекомендуется использовать счет №45 «Товары отгруженные». Счет является активным. Отгрузка показывается в оценке, по фактической себестоимости по дебету, а по мере оплаты эти суммы списывают с кредита на продажу продукции, работ, услуг.

3. Учет расчетов по кредитам и займам.

Кредиты и займы выдаются организациям на условиях соблюдения принципов возвратности, срочности, платности и под обеспечение по договорам займа и кредитным договорам.

Для синтетического учета займов и кредитов используется счет №66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и №67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и зай-

мам». Это пассивные счета. Они имеют кредитное сальдо, которое показывает суммы полученных, но не погашенных кредитов и займов. По Кредиту счетов №66 (67) отражают суммы полученных кредитов, займов и суммы начисленных процентов, причитающихся к уплате. При этом используют бухгалтерские проводки:

Дт 51-Кт 66 на расчет получен краткосрочный кредит банка.

Дт 50-Кт 66 в кассу получен краткосрочный займ.

Дт 60-Кт 67 получен долгосрочный товарный кредит от поставщиков.

Дт 91/2-Кт 66 (67) начислены % за пользование кредитами и займами.

По Дебету счетов №66 (67) отражаются суммы фактического погашения кредитов и займов и суммы уплаты процентов по ним:

Дт 66-Кт 51 с расчетного счета перечислена сумма краткосрочного кредита банка и процентов за его использование.

Дт 66-Кт 50 из кассы погашен краткосрочный займ и проценты за его использование.

Дт 67-Кт 51 с расчета погашен долгосрочный товарный кредит и проценты за его использование.

Аналитический учет кредитов и займов производится по каждому виду кредита и каждой кредитной организации предоставивших их, с выделением информации о просроченных кредитах и займах, по которым уплачиваются штрафные проценты.

Учет операций по кредитам и займам регулируется ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию».

4. Учет расчетов по налогам и сборам

Учет расчетов с бюджетом производится на синтетическом активно-пассивном счете №67 «Расчеты по налогам и сборам». Аналитический учет организуют в карточках, где на каждый вид налога открывают свою карточку по аналитическому счету. По кредиту №68 производят начисление налогов на основании расчетных таблиц, при этом используют проводки:

Дт 90/3-Кт 68 начислен НДС с продажи.

Дт 99-Кт 68 начислен налог на прибыль.

Дт 91/2-Кт 68 так начисляют налог на имущество, рекламу, прочие местные налоги и сборы.

Дт 70-Кт 68 начислен налог на доходы физических лиц.

Перечисление налогов и сборов производится в безналичной форме платежными поручениями с расчетного счета, что отражают проводкой Дт 68-Кт 51.

Расчеты по единому социальному налогу производятся на синтетическом счете № 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Он имеет субсчета:

№69/1 «Расчеты по социальному страхованию» - на нем начисляют платежи в Фонд социального страхования, который используется на больничные листы, беременность и рождение, погребение, санаторно-курортные листы.

№69/2 «Расчеты по пенсионному обеспечению» - начисляют платежи от фонда оплаты труда в Пенсионный фонд и в бюджет.

№69/3 «Расчеты по обязательному индивидуальному страхованию» - на нем начисляют платежи в Фонд обязательного медицинского страхования, который используется для амбулаторного и стационарного лечения.

Начисление платежей по ЕСН производит работодатель за счет затрат своего производства.

Дт 20-Кт 69 начислен ЕСН за счет основного производства.

Дт 26-Кт 69 начислен ЕСН за счет общехозяйственных расходов.

Дт 44-Кт 69 начислен ЕСН за счет расходов на продажу.

Перечисление ЕСН производится с расчетного счета платежным поручением:

Дт 69-Кт 51

В каждый фонд направляется отдельное платежное поручение. За просрочку платежей и уклонение от налогов, на организацию налагают пени и штрафы:

Дт 99-Кт 68 (69)

Порядок начисления и уплаты налогов и сборов регулируется НК РФ, а так же законами РФ и местными законами.

5. Учет расчетов с прочими дебиторами и кредиторами

Учет расчетов прочим операциям организуется на счетах №71 «Расчеты с подотчетными лицами», №73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», №76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами». Это активно-пассивные счета, где по кредиту отражают кредиторскую задолженность, а по дебиту – дебиторскую.

В организации приказом руководителя утверждается список подотчетных лиц – это сотрудники, которые имеют право получать денежные суммы для их целевого использования: на административные, хозяйственные и командировочные расходы. Денежные суммы выдаются подотчетному лицу из кассы организации по расходному кассовому ордеру. По истечению 10 дней с момента выдачи суммы или в течение 3-х дней со дня возвращения из командировки лицу обязаны отчитаться о целевом использовании полученных им денег.

Для этого в бухгалтерию предоставляется авансовый отчет с приложенными к нему оправдательными первичными документами (командировочные удостоверения, проездные билеты, чеки об оплате жилья, квитанция об оплате телефонных переговоров и телеграфа, товарные чеки и т.п.).

В бухгалтерии авансовый отчет обрабатывают, проверяют целевое использование выданной суммы, проставляют бухпроводки, определяют суммы к отчету, которые должен утвердить руководитель. Не использованный остаток денежных средств подотчетное лицо сдает в кассу по приходному кассовому ордеру. Если по авансовому отчету утвержден перерасход денежных средств, то он возмещается подотчетному лицу из кассы. Запрещается выдача новых денежных авансов подотчетным лицам, которые не отчитались по ранее полученным суммам.

Синтетический учет организовывается на счете №71 «Расчеты с подотчетными лицами». Дебиторское сальдо показывает суммы выданных авансов, а кредиторское сальдо отражает не возмещенные из кассы перерасходы. Выдача подотчет денег из кассы отражается проводкой Дт 71 – Кт 50. Суммы утвержденных расходов по авансовому отчету отражают:

Дт 26 – Кт 71 - списываются суточные по командировочным;

Дт 26 – Кт 71 - списывается стоимость проездных билетов;

Дт 10 – Кт 71 – списывается стоимость хозяйственного инвентаря.

Дт 50 – Кт 71 – отражается возврат в кассу не использованного аванса.

Если сотрудник или подотчетное лицо в установленные сроки не отчиталось, то указанная сумма списывается проводкой: Дт 94 – Кт 71 – как недостачи и потери от порчи ценностей. В дальнейшем эта сумма возмещается подотчетным лицом, например из заработной платы Дт 70 – Кт 94 или непосредственно наличными деньгами в кассу Дт 50 – Кт 94.

Для обобщения информации обо всех видах расчетов с работниками организации кроме расчетов с предназначен счет №73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», который имеет субсчета №73/1 «Расчеты по предоставленным займам», на нем отражаются расчеты с работниками, которым организация из своих средств предоставляла займ. Например, Дт 73 – Кт 50 – выдан беспроцентный кредит работнику на покупку жилья.

Субсчет №73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» - на нем учитывают суммы, причиненного работникам организации ущерба (недостачи, хищения, порчи, брак). На пример, Дт 73 – Кт 94 – предъявлена сумма ущерба работнику. Дт 50 – Кт 73 – работник внес сумму ущерба в кассу предприятия.

Для учета операций с различными дебиторами и кредиторами, не упомянутых в счетах №60 – 75, предназначен счет №76 «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами», который имеет субсчета: №76/1 «Расчеты по имущественному и личностному страхованию» - на нем отражают суммы по страхованию имущества, в этих операциях организация выступает страхователем. Например, Дт 20 – Кт 76 – начислена сумма страховых платежей персонала организации в не государственный пенсионный фонд. Дт 76 – Кт 51 – с расчетного счета перечислено не государственному пенсионному фонду сумма страховых платежей.

Субсчет №76/2 «Расчеты по претензиям» - на нем отражаются суммы претензий предъявленных поставщикам, транспортным организациям, а так же сумма претензий предъявляемых к организациям по штрафам, пеням, неустойкам. На пример: Дт 76 - Кт 91/1 – выставлена претензия поставщику товаров за качественное несоответствие поставки; Дт 51 – Кт 76/2 – поставщик оплатил расчетный счет на сумму претензии.

Субсчет №76/3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» - на нем учитываются суммы причитающихся организации дивидендов и других доходов по ценным бумагам, в том числе по прибыли и убыткам или от других операций с финансовыми вложениями.

Субсчет №76/4 «Расчеты по депонированным суммам» - предназначен для расчетов с работниками организации по суммам оплаты труда, не выплаченных из-за неявки работника:

Дт 70 - Кт 76/4 – депонирована сумма оплаты труда

Дт 76/4 – Кт 50 – выплачено ранее депонированная сумма заработной платы работников.

Тема 13: «Учет расчетов по оплате труда»

План лекции.

1. *Формы и системы оплаты труда на предприятиях ГТБ.*
2. *Документальное оформление и бухгалтерский учет начисленной заработной платы..*
3. *Документальное оформление и бухгалтерский учет удержания заработной платы..*
4. *Бухгалтерский учет и порядок выплаты заработной платы работникам.*

1. Формы и системы оплаты труда на предприятиях гостиничного хозяйства и туризма

На предприятиях ГТБ, согласно законодательству, возможно применять любую из форм и систем оплаты труда, утвержденную трудовым кодексом РФ. Организации обычно применяют одну из двух систем оплаты труда для определенной категории персонала.

1. Сдельная – зависит от количества произведенных работ, услуг. Существуют следующие разновидности сдельной формы оплаты труда: прямая сдельная, сдельно-премиальная, аккордная, сдельно-прогрессивная, косвенно-сдельная.

2. Повременная – заработок зависит от количества затраченного времени работника. Разновидности: простая повременная, повременная премиальная.

Работа может осуществляться работниками индивидуально или коллективно. Организация самостоятельно утверждает тарифные ставки и оклады, заключает коллективный договор.

В основе расценок по заработной плате лежит утвержденный законодательством базовый минимальный размер оплаты труда. Состав фонда заработной платы регламентируется инструкцией «О составе фонда заработной платы», утвержденной Госкомстатом РФ от 10.07.95г. №89.

Согласно инструкции в фонд заработной платы включается.

1. Оплата труда за отработанное время – заработная плата, начисляемая по тарифным ставкам оплаты и т.д.; заработная плата за выполненную работу по сдельным расценкам; продукция, выданная в счет оплаты труда в натуральной форме; регулярные премии и вознаграждения, стимулирующие надбавку и доплаты; компенсационные выплаты за условия труда; оплата труда в праздничные дни и сверхурочно и т.д.

2. Оплата за неотработанное время – ежегодные дополнительные отпуска; оплата льготных часов подросткам; учебные отпуска; оплата труда работникам за общественные и государственные обязанности; оплата работникам-донорам; оплата простоев по вине работника; оплата за время вынужденного прогула.

3. Единовременные поощрительные выплаты – разовые премии; вознаграждение по итогам за год; материальная помощь; денежная компенсация за неиспользованный отпуск и т.д.

4. Выплаты на питание, жилье, топливо – стоимость на бесплатно предоставленных работников; оплата стоимости питания в столовых и буфетах в виде талонов; стоимость бесплатно предоставленного работникам жилья, коммунальных услуг или сумма денежных компенсаций за жилье.

Оплата труда за работу в сверхурочное время производится исходя из следующего расчета: за первые 2 часа – 50% доплаты, а следующие часы по полной ставке. При этом сверхурочная работа ограничивается 4 часами в день. За работу в ночное время (22.00 до 6.00) производится оплата в размере 1/7 тарифной ставки. Время работы в выходные и праздничные дни должно оплачиваться в двойном размере. Простой и брак не по вине работника оплачивается от 0,5 до 2/3 тарифной ставки.

Неотработанное время оплачивается исходя из среднего заработка. Ежегодный оплачиваемый отпуск предоставляется не менее 24 рабочих дней в расчете на 6-дневную рабочую неделю, с сохранением места работы. Работникам моложе 18 лет предоставляется отпуск не менее 31 календарного дня.

2. Документальное оформление и бухгалтерский учет начисленной заработной платы.

Основанием для начисления заработной платы является приказ руководителя о приеме, переводе, увольнение работников организации. Учет численности туристических организаций ведется отделом кадров в лицевых карточках, в которых указывается фамилия, имя, отчество работника его табельный номер, оклад, должность, подразделение, где он работает, дата приема, перевода, увольнения.

Кроме того, в бухгалтерии ежегодно на каждого работника открываются лицевые счета и налоговые карточки, где ежемесячно указываются сведения о совокупном доходе и удержанном налоге у сотрудника. При этом по заявлению сотрудника ему могут быть предоставлены стандартные и нестандартные вычеты для целей льготного налогообложения.

Кроме того, по заявлению сотрудника из заработной платы могут удерживаться взносы в провсаюзные организации.

Учет отработанного времени сотрудниками, производится в таблице учета рабочего времени, где указывается сплошным методом время и количество отработанных дней.

Табель ежемесячно сдается в бухгалтерию как основание для зачисления заработной платы за отработанное время. Бухгалтерия производит расчет и начисление заработной платы в расчетной или расчетно-платежной ведомости.

3. Документальное оформление и бухгалтерский учет удержания заработной платы.

Кроме того, что бухгалтерия начисляет заработную плату в расчетно-платежной ведомости, производится расчет удерживаний из заработной платы сотрудника.

На сегодняшний день из заработной платы удерживают налог на доход физических лиц (согласно налоговому кодексу). Кроме того, по заявлению сотрудника из заработной платы могут удерживаться профсоюзные взносы и суммы платежей по товарным кредитам. По приказу руководителя предприятия из заработной платы удерживаются недостачи, невозвращенные подотчетные суммы, суммы порчи.

Расчет сумм по налогу на доходы физических лиц подлежит удержанию из заработной платы сотрудников, которая производит бухгалтер на основании данных налоговой карточки, где указываются какими стандартными и не стандартными вычетами пользуется данное физическое лицо, и какие льготы применяются по этому сотруднику. Налог исчисляется ежемесячно в течение года промежуточным расчетом, а затем в налоговой декларации делается окончательный расчет налога на доход физического лица за истекший год.

На основании показательной расчетно-платежной ведомости «Об исчисленных и удержанных суммах из заработной платы сотрудников», бухгалтер делает записи в регистре синтетического учета по дебету сметы № 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». При этом имеет место следующая бухгалтерская проводка:

Дт 70 – Кт 68 - начислен налог на доходы физических лиц из заработной платы,

Дт 70 – Кт 76 - удержаны из заработной платы профсоюзные взносы или взносы в счет погашения товарного кредита (аналогично удерживаются и алименты),

Дт 70 – Кт 94 - удержание из заработной платы сумм недостач и невозвращенных подотчетных сумм.

По Дт 70 производятся удержания заработной платы, которые перечисляются по назначению (налог на доходы физических лиц – в бюджет; алименты – получателю и т.д.).

4. Бухгалтерский учет и порядок выплаты заработной платы работникам.

Выплата заработной платы производится по приказу руководителя из кассы организации. В момент получения приказа руководителя на выплату заработной платы, бухгалтерия передает в кассу расчетно-платежную ведомость, где указываются суммы начисленная и удержанная по заработной плате, и отдельно платежная ведомость, где указываются суммы, выданные на руки работникам (тогда в кассу передается только платежная ведомость).

Из кассы заработная плата выдается в течение 3 дней с момента приказа руководителя, либо старшим кассиром, либо общая сумма передается раздаточному лицу по подразделениям организации, которое по доверенности раздает оплату труда.

Сумма, причитающаяся к выдаче на руки сотрудника – это разность между начисленной оплатой труда и суммами, удержанными из заработной платы.

Каждый сотрудник, указанный в расчетно-платежной ведомости при получении заработной платы ставит свою подпись напротив суммы к выдаче на руки, где указано его Ф.И.О.

По истечению 3 дней расчетно-платежная ведомость закрывается в кассе. Против суммы, где нет подписи в графе расписок получения, т.е. не выданных, ставится штамп «депонировано». Далее подсчитывают 2 итога:

- 1) итого выдано на руки,
- 2) итого депонировано.

На сумму выданной оплаты труда кассир составляет расходный кассовый ордер, и бухгалтерия делает проводку:

Дт 70 – Кт 50 – выдана заработная плата из кассы.

На сумму депонированной заработной платы бухгалтерия делает следующую проводку: Дт 70 – Кт 76/4.

Далее по первому требованию сотрудника его депонированная заработная плата должна быть выдана ему из кассы по расходному кассовому ордеру, что отражается проводкой в бухгалтерии:

Дт 76/4 – Кт 50 – выдана депонированная заработная плата на руки.

Тема 14: «Учет внеоборотных активов»

План лекции.

1. Учет основных средств.
2. Учет амортизации основных средств.
3. Учет нематериальных активов.
4. Учет амортизации нематериальных активов.
5. учет прочих внеоборотных активов.

1. Учет основных средств.

Бухучет основных средств регулируется ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Согласно этому положению к основным средствам относится часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или услуг, для управленческих нужд организации в течение срока полезного использования свыше 12 месяцев.

Срок полезного использования – это период, в течение, которого объекты основных средств должны приносить доход или служить для выполнения целей организации. К основным средствам в туристическом бизнесе относят: здания, сооружения, оборудование, вычислительную технику и другую оргтехнику, транспорт, инструменты, производственный и хозяйственный инвентарь.

Основные средства делят на производственные и непроизводственные. Единицей бухучета основных средств является инвентарный объект.

Основные средства учитываются в текущем учете по первоначальной стоимости – это сумма фактических затрат организации на приобретение сооружения и изготовление объектов, за исключением НДС и других возмещаемых налогов.

Первоначальная стоимость основных средств может быть увеличена в случае достройки, дооборудования, реконструкции или частичной ликвидации, а так же в случае их переоценки. Один раз в год организация имеет право проводить переоценку объектов основных средств по восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документно - подтвержденным рыночным ценам.

Суммы переоценки относятся на увеличение добавочного капитала организации, а сумма уценки – на операционные расходы. При чем производится переоценка не только первоначальной стоимости объекта, но и ранее начисленной амортизации по этому объекту.

Восстановительная стоимость основных средств – это новая первоначальная стоимость объекта с учетом пересчета.

В бухгалтерском балансе основные средства отражаются по остаточной стоимости – это первоначальная стоимость основных средств за вычетом начисленной амортизации по ним (01,02 счет).

Синтетический учет основных средств ведется на счете №01 «Основные средства». Он активный, инвентарный. Сальдо дебетовое показывает сумму первоначальной стоимости имеющихся на балансе предприятия основных средств. Оборот по дебету – поступление объектов, а по кредиту – их выбытие.

Поступления основных средств оформляют актом приемки передачи в двух экземплярах: один – передающей стороне, другой – получающей. К нему прилагают всю техническую документацию. Кроме того, по мере ввода в эксплуатацию на объект составляют «Акт ввода в эксплуатацию основных средств».

На поступивший объект основных средств в бухгалтерии заводят инвентарную карточку аналитического учета основных средств, где указывают: инвентарный номер объекта, его первоначальная стоимость, степень износа, норма амортизации и другую информацию. Карточку помещают в картотеку.

В синтетическом учете поступления основных средств отражаются через счет №08 «Вложения во внеоборотные активы» - счет активный, калькуляционный, предназначен для определения инвентарной стоимости объекта. По дебету счета №08 записывают суммы затрат связанные с приобретением основных средств, их доставкой и подготовкой к эксплуатации. По кредиту счета №08 списывают первоначальную стоимость введенного в эксплуатацию объекта. Сальдо дебетовое счета №08 показывает незавершенные работы по подготовке к эксплуатации объектов – это незавершенные капитальные вложения.

Возможны несколько вариантов поступления основных средств в организацию.

1. Капитальные вложения во внеоборотные активы – то есть приобретение, создание по способам и строительство объектов, что отражают проводками:

Дт 08 – Кт 60 – получены основные средства от поставщика на покупную стоимость без НДС (10000 р.).

Дт 19 – Кт 60 – отражен НДС по приобретенным основным средствам (2000 р.).

Дт 08 – Кт 70 – начислена зарплата рабочим за монтаж оборудования (3000 р.).

Дт 08 – Кт 69 – начислен ЕСН по этой зарплате (1200 р.).

Дт 08 – Кт 10 – списаны материалы для монтажа объекта (500 р.).

Дт 08 – Кт 60 – оплачено транспортной организации за доставку оборудования (1000 р.).

Дт 19 – Кт 60 – НДС, оплаченный за транспортные услуги.

Дт 01 – Кт 08 – введено в эксплуатацию оборудование по первоначальной стоимости (15700 р.).

2. Вклад в уставный капитал основными средствами:

Дт 08 – Кт 75 – получено от учредителей оборудование по договорной стоимости согласно учредительным документам.

Дт 01 – Кт 08 – введен в эксплуатацию объект, полученный от учредителей.

3. Безвозмездная передача (дарение основных средств).

Дт 08 – Кт 98/2 – получены основные средства безвозмездно от спонсора по рыночной цене.

Дт 98 – Кт 91/1 – одновременно на сумму безвозмездно полученного оборудования отражается доход организации, который подлежит налогообложению.

Выбытие основных средств в организации оформляют первичными документами:

1 актом приемки-передачи, если основные средства передают или продают на сторону,

2. актом ликвидации основных средств, если объект не пригоден к дальнейшей эксплуатации.

Факт выбытия отражают в инвентарной карточке, которую изымают из картотеки в бухгалтерию.

Возможны несколько вариантов выбытия основных средств.

1. Продажа на сторону объекта, что отражают проводкой:

Дт 02/1 – Кт 01 – списывается первоначальная стоимость объекта при продаже на некоторое время на субсчет по учету выбытия основных средств (10000 руб.).

Дт 02 – Кт 01/1 – списывается ранее начисленная амортизация по этому объекту, также на субсчет по учету выбытия (3000 руб.),

Дт 62 – Кт 91/1 –= отражается продажная стоимость объекта, подлежащая оплате покупателей (15000 руб.),

Дт 91/2 – Кт 68 – начислен НДС по продаже объекта (2500 руб.),

Дт 91/2 – Кт 01/1 – по окончании процедуры выбытия списываются остаточные стоимости объекта в прочие расходы (7000 руб.).

2. Безвозмездная передача или дарение объекта:

Дт 01/1 – Кт 01 – списывается первоначальная стоимость на выбытие.

Дт 02 – Кт 01/1 – списывается амортизация по объекту.

Дт 91/2 – Кт 68 – начислен НДС по переданным безвозмездно объектам основных средств с их рыночной стоимости.

3. Ликвидация основных средств в связи с непригодностью к дальнейшей эксплуатации.

Дт 01/1 – Кт 01 – списывается первоначальная стоимость на выбытие.

Дт 02 – Кт 01/1 – списывается амортизация по выбывающему объекту.

Дт 10 – Кт 01/! – приходятся на склад запасные части, по рыночной цене полученные при ликвидации.

Дт 91/2 – Кт-01/1 – списывается остаточная стоимость ликвидированного объекта.

4. Вклады в уставный капитал других организаций:

Дт 01/1 – Кт 01 – списывается первоначальная стоимость объекта на счет по учету выбытия.

Дт 02 – Кт 01/1 – списывается амортизация на выбытие.

Дт 91/2 – Кт 01/1 – списывается остаточная стоимость объекта в прочие расходы.

Дт 58 – Кт 91/1 – отражается сумма вклада в уставный капитал другой организации.

2. Учет амортизации основных средств.

Стоимость объектов основных средств погашается путем начисления амортизации. Амортизация не начисляется согласно законодательству: по жилищному фонду, объектам внешнего благоустройства, по продуктивному скоту и многолетним насаждениям и библиотечному фонду (до 2001 года не начислялась амортизация по объектам, полученным по договору дарения).

Амортизация основных средств начисляется одним из следующих способов согласно избранной учетной политике организации.

1. Линейный – исходя из первоначальной стоимости и нормы амортизации установленной законодательством.

2. Способ уменьшаемого остатка – исходя из остаточной стоимости объекта на начало года и установленной нормой ее амортизации.

3. Списание стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, где годовая сумма амортизации равна первоначальной стоимости объекта основных средств умноженной на отношение числа лет до конца срока полезной службы к числу лет срока полезной службы.

4. Списание стоимости пропорционально объему выпускаемой продукции, работ, услуг.

Организация самостоятельно выбирает один из выше перечисленных методов для каждой группы имеющихся основных средств, что закрепляется в учетной политике.

Начинают начисление амортизации с первого числа месяца следующего за месяцем принятия объекта к эксплуатации и продолжают начисления до полного погашения стоимости объекта или его выбытие.

Амортизацию начисляют ежемесячно в размере $1/12$ от годовой суммы. Прекращается начисление с первого числа месяца следующего за месяцем погашения стоимости или выбытия объекта.

Согласно ПБУ 6/1 «Учет основных средств» объекты стоимостью менее 10000 руб. за единицу, а также книги, брошюры и другие издания разрешается списывать на затраты производства без начисления амортизации по мере их передачи в эксплуатацию.

Синтетический учет производится на счете №02 «Амортизация основных средств». Счет пассивный, сальдо кредитовое показывает сумму начисленной амортизации по объектам, числящимся на балансе организации. По кредиту этого счета отражают суммы ежемесячно начисляемой амортизации по объектам. По дебиту записывают суммы амортизации по выбывшим объектам.

Начисленную амортизацию основных средств включают в затраты предприятия.

Дт 20 – Кт 02 – начисляют амортизацию объектов основного производства.

Дт 23 – Кт 02 – амортизация объектов вспомогательного производства.

Дт 26 – Кт 02 – амортизация объектов общехозяйственного назначения.

Дт 44 – Кт 02 – амортизация торгового оборудования.

Дт 02 – Кт 01/1 – списывается амортизация по выбывшим объектам.

Начисление амортизации может быть приостановлено только в том случае если объект подлежит восстановлению более чем на 12 месяцев.

3. Учет нематериальных активов.

Учет нематериальных активов регулируется ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов». К ним относятся – объект интеллектуальной собственности в том случае если организация имеет исключительное право патентообладателя на изобретение, исключительное авторское право на программу на ЭВМ, имущественное право на топологии интегральных микросхем, исключительное право владельца товарного знака, знака обслуживания, наименование места происхождения товара, исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

В составе нематериальных активов учитывается деловая репутация организации и организационные расходы. Не включаются в состав нематериальных активов интеллекту-

альные и деловые качества персонала организации, их квалификация, способность к труду, так как они неотделимы от своих носителей.

Единицей бухучета нематериального актива является инвентарный объект, основным признаком которого служит выполнение им самостоятельной функции. Нематериальные активы оцениваются в бухучете по первоначальной стоимости, которая включает в себя сумму фактических расходов на их приобретение, за исключением НДС и других возмещаемых налогов.

К фактическим расходам относят: суммы, уплаченные по договору уступки прав правообладателя, за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов, таможенные пошлины и другие платежи, связанные с уступкой прав правообладателя, не возмещенные налоги по объектам, вознаграждения выплачиваемые посредникам и другие расходы, связанные с приобретением нематериальных активов.

Если возникают дополнительные расходы на приведение объектов в состояние пригодности (оплата труда работников, материальные и иные расходы по доработке объекта), то они увеличивают первоначальную стоимость нематериальных активов.

Нематериальные активы, созданные самой организацией оцениваются как сумма фактических расходов на их создание. Причем не включаются в состав нематериальных активов общехозяйственные и иные аналогичные расходы.

Нематериальные активы, получаемые от учредителей как вклад в уставный капитал, оценивают согласно учредительному договору. Нематериальные активы получают по договору дарения и оценивают по рыночной стоимости на дату их принятия к бухучету.

В бухгалтерском балансе нематериальные активы оценивают по остаточной стоимости. Синтетический учет производится на счете №04 «Нематериальные активы»- по виду активов. Это активный счет. Сальдо по дебету показывает первоначальную стоимость нематериальных активов, имеющих на балансе организации. Оборот по дебету – поступления, по кредиту – выбытие объекта.

Постановка нематериальных активов на учет и списание их с учета производится на основании составленного договора, патентов, свидетельств в управление собственностью, актов приемки-передачи и первичных документов, подтверждающих оплату активов (платежные поручения, отрывные квитанции приходных кассовых ордеров, кассовые чеки и т.д.).

Аналитический учет нематериальных активов производится в инвентарных карточках (ведомостях) по прибытию объектов. Существует несколько вариантов поступлений нематериальных активов на баланс организации. Но в любом случае операции посту-

пления объектов проводят через синтетический счет №08 «Вложения во внеоборотные активы». Аналогично как по основным средствам.

Порядок отражения в синтетическом учете поступления объектов нематериальных активов зависит от канала поступления объекта.

1. Приобретает нематериальные активы за плату

Дт 08 – Кт 60 – получены нематериальные активы от поставщика на сумму покупки без НДС (10000),

Дт 19 – Кт 60 – НДС, уплаченный поставщику,

Дт 08 – Кт 70 – начислена оплата разработчикам нематериальных активов (3000),

Дт 08 – Кт 69 – начислен ЕСН с этой оплаты труда (1000),

Дт 08 – Кт 10 – списаны канцтовары на доработку нематериальных активов (500),

Дт 04 – Кт 08 – оприходован нематериальный актив на баланс по первичной инвентарной стоимости (14500).

2. Поступления нематериальных активов от учредителей как вклад в уставный капитал:

Дт 08 – Кт 75 – получены нематериальные активы от учредителей по договорной стоимости,

Дт 04 – Кт 08 – оприходован объект нематериальных активов на баланс на ту же сумму.

3. Поступления нематериальных активов на безвозмездной основе по договору дарения.

Дт 08 – Кт 98/2 – получен нематериальный актив от спонсора по рыночной стоимости (10000),

Дт 04 – Кт 08 – оприходован объект нематериальных активов на баланс на ту же сумму (10000),

Дт 98/2 – Кт 91/1 – одновременно на ту же сумму (10000) отражается доход организации для целей налогообложения прибыли (24%).

Выбытие нематериальных активов отражается в учете исходя из причин.

1. Продажа на сторону объекта:

Дт 05 – Кт 04 – списывается первоначальная стоимость объекта в пределах начисленной по нему амортизации,

Дт 91/2 – Кт 04 – списывается с баланса остаточная стоимость нематериального актива,

Дт 62 – Кт 91/1 – отражается в учете продажная стоимость объекта, которую должен оплатить покупатель;

Дт 91/2 – Кт 68 – начислен НДС с продажи нематериальных активов;

Дт 51 – Кт 62 – покупатель перечислил на расчетный счет сумму оплаты за нематериальные активы.

2. Ликвидация объекта нематериальных активов по причине нецелесообразного их дальнейшего использования и полной их амортизации:

Дт 05 – Кт 04 – списывается первоначальная стоимость в пределах начисленной амортизации по объекту.

3. Безвозмездная передача нематериальных активов другим организациям:

Дт 05 – Кт 04 – списывается первоначальная стоимость в размере начисленной амортизации по объекту;

Дт 91/2 – Кт 04 – списывается остаточная стоимость объекта;

Дт 91/2 – Кт 68 – начислен НДС с рыночной стоимости переданного безвозмездно нематериального актива.

4. Вклад в уставный капитал другой организации:

Дт 05 – Кт 04 – списывается начисленная амортизация по объекту;

Дт 91/2 – Кт 04 – списывается остаточная стоимость объекта;

Дт 58 – Кт 91/1 – отражается сумма вклада в уставный капитал другой организации.

Таким образом, при любом выбытии нематериальных активов обязательно списывается начисленная по этому объекту амортизация.

4. Учет амортизации нематериальных активов.

Стоимость нематериальных активов погашается в течение отчетного года путем ежемесячного начисления амортизации в размере 1/12 от годовой суммы. Начинают амортизационные отчисления с первого числа месяца, следующего, за месяцем принятия объекта к бухгалтеру и начисляют до полного погашения первоначальной стоимости объекта или до момента его выбытия. Прекращают начисление амортизации с первого числа, следующего за месяцем их выбытия или моментом погашения первоначальной стоимости.

В зависимости от выбранной учетной политики организации согласно ПБУ14/2000 можно принять следующие методы амортизации нематериальных активов:

- 1) линейный метод;
- 2) уменьшаемого остатка;
- 3) списание стоимости пропорционально объему выпуска продукции, работ, услуг.

Срок полезного использования нематериальных активов устанавливается учетной политикой организации

Амортизационные отчисления нематериальных активов отражаются в учете того периода, к которому они относятся независимо от результатов деятельности организации.

Синтетический учет амортизации отражается на пассивном счете №5 «Амортизация нематериальных активов», сальдо кредитовое которого показывает сумму накопленной амортизации по объектам, числящимся на балансе организации.

Начисления амортизации производится за счет затрат, что отражается:

Дт 20 – Кт 05 – начисляется амортизация нематериальных активов по основному производству;

Дт 44 – Кт 05 – начисляется амортизация нематериальных активов в торговом предприятии.

При выбытии нематериальных активов с баланса, амортизацию списывают проводкой Дт 05 – Кт 04.

Амортизационные отчисления по организационным расходам не производятся, их стоимость погашается путем равномерного списания организационных расходов с кредита счета № 04 в дебит счетов учета затрат организации в течение 20 лет, но не более срока деятельности организации.

5. Учет прочих внеоборотных активов.

Учет прочих внеоборотных активов осуществляется на синтетических счетах: №03 «Доходные вложения в материальные ценности», №07 «Оборудование к установке», №08 «Вложения во внеоборотные активы».

Счет №03 предназначен для учета, наличия и движения вложений организации в части имущества (здания, машины, оборудование и прочие основные средства и нематериальные активы), которое организация предоставляет за плату во временное пользование другим физическим и юридическим лицам с целью получения дохода.

Таким образом приобретенные организацией ценности с целью передачи их в аренду в бухучете отражаются, по дебиту счета №03 по первоначальной стоимости их приобретения включая расходы по доставке, монтажу и установке.

Соответственно к бухучету они принимаются проводкой Дт 03 – Кт 08. Если эти ценности подходят под категорию основных средств, то организация начисляет их амортизацию проводкой: Дт 91 – Кт 02. Доходы, полученные от таких вложений, и расходы организация должна учитывать на счете №91 «Прочие доходы и расходы».

Счет №07 предназначен для учета технологического, энергетического и производственного оборудования, требуемого монтажа и предназначенного для установки строящихся объектов. Это активный счет. Оборудование к установке принимается к бухучету по дебиту счета №07, по фактической себестоимости его приобретения, которое складывается из стоимости по ценам приобретения и расходов по его доставке на склады органи-

зации. Если оборудование приобретено у другой организации и требуют монтажа, то оно приходится проводкой Дт 07 – Кт 60 на сумму стоимости без НДС; Дт 19 – Кт 60 на сумму НДС по приобретенным ценностям.

Если учредитель передает в счет вклад в уставный капитал оборудование, которое требует монтажа, то эта операция отражается проводкой:

Дт 07 – Кт 75 – на первоначальную стоимость согласно учредительным документам.

При передачи оборудования в монтаж его списывают с кредита счета №07 проводкой:

Дт 08 – Кт 07 – по первоначальной стоимости передано оборудование в монтаж.

Счет №08 предназначен для учета затрат организации в объекты, которые в последствии будут приняты к бухгалтеру в качестве основных средств, земельных участков и объектов природопользования, нематериальных активов, а также о затратах организации по формированию основного стада рабочего и продуктивного скота.

Счет №08 активный. По дебиту записывают затраты в первоначальную стоимость основных средств, нематериальных активов и других соответствующих активов.

Сформированная первоначальная стоимость в дальнейшем при принятии этих объектов в эксплуатацию, списываются с кредита счета №08. Например:

Дт 01 – Кт 08 – введен в эксплуатацию объект основных средств по первоначальной стоимости;

Дт 04 – Кт 08 – приняты в эксплуатацию нематериальные активы по первоначальной стоимости.

Аналитический учет по счету №08 ведется в разрезе затрат связанных:

- а) со строительством и приобретением основных средств;
- б) с приобретением нематериальных активов;
- в) с формированием основного стада, причем аналитический учет ведется в разрезе объектов внеоборотных активов.

Тема 15: «Учет материальных оборотных активов»

План лекции.

1. Оценка и классификация материально-производственных запасов.
2. Учет материалов по фактической себестоимости.
3. Учет материалов по учетным ценам, сущность оперативно-бухгалтерского метода учета запасов.

1. Оценка и классификация материально-производственных запасов в бухучете.

Основным нормативным актом, регулируемым учет материально-оборотных активов по организации является ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», в котором говорится, что материально-производственные запасы (МПЗ) – часть имущества, используемая при производстве продукции, работ, услуг, а также предназначенная для продажи и управления. К МПЗ относятся: сырье, материалы, тара, запчасти, готовая продукция и товары.

МПЗ отражают в бухучете по фактической себестоимости их приобретения в которую включается: сумма фактических затрат организации на приобретение МПЗ, за исключением НДС (это сумма оплаты поставщику + стоимость информационно-консультационных услуг по приобретению + таможенные пошлины и иные платежи + не возмещенные налоги + вознаграждения организациям-посредникам + затраты по заготовке и доставке + стоимость страхования и % за коммерческий кредит).

НДС, оплачиваемый поставщику при приобретении МПЗ учитывается отдельно по дебету счета №19 «НДС по приобретенным ценностям».

При изготовлении своими силами МПЗ их оценивают по фактическим затратам, связанным с производством материалов. При получении безвозмездно, МПЗ оценивают по рыночной стоимости. При получении по договору обмена (бартер) МПЗ оценивают по стоимости обмениваемого имущества. МПЗ вносимые в уставные капиталы других организаций оцениваются по договорной стоимости учреждения. МПЗ приобретенные за иностранную валюту приходятся в рублях по курсу ЦБ на день перехода права собственности.

Изменение балансовой стоимости МПЗ. возможно:

- 1) если они морально устарели или частично потеряли свои качества, тогда их оценивают на конец отчетного года по цене возможной реализации;
- 2) если рыночные цены на подобные запасы снизились в течение года по сравнению с балансом, то на конец года они оцениваются в текущих рыночных ценах.

Результаты оценки МПЗ. относят в конце года в убытки в дебет счета №94/2 «Прочие расходы» без уменьшения налогооблагаемой прибыли.

ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ДВИЖЕНИЯ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Материально-производственные запасы МПЗ поступают от поставщиков на основании заключенных договоров, допускается их закупка без заключения договоров, тогда рекомендуется составлять акт закупки МПЗ.

Доставку МПЗ на склад покупателя поставщик оформляет товарно-транспортной накладной, если МПЗ покупатель получает самостоятельно со склада поставщика (самовывоз), то он предъявляет доверенность на получение товарно-материальных ценностей. Тогда продавец отпускает эти МПЗ со склада по накладной на отпуск материалов на сторону. Получение у продавца МПЗ организация приходит на склад по приходным ордерам, которые выписываются на основании первичных документов поставщика.

В исключительных случаях приходные ордера выписываются, а кладовщик представляет штамп о приеме товарно-материальных ценностей на документы.

При оприходовании МПЗ на склад производится их количественная и качественная проверка в соответствии с ранее заключенным договором и данными сопроводительных документов поставщика. Если имеются расхождения, то составляется акт приемки и передачи в двух экземплярах (первый - в бухгалтерию, второй – для претензий поставщику). МПЗ поступившие на ответственное хранение, которые не принадлежат по праву собственности организации, приходятся отдельно без выписки приходных ордеров в специальном журнале.

Отпуск МПЗ со склада материально-ответственное лицо (кладовщик) оформляет расходным ордерами на основании первичных документов. Ежедневный отпуск осуществляют по лимитной заборной карте. Разовый отпуск МПЗ оформляют требованием накладной, в том числе сверх лимитный отпуск. Передача МПЗ на другой склад в организации оформляют накладной, на внутреннее перемещение. Продажу МПЗ на сторону оформляют накладной на отпуск материалов на сторону, к которой прилагается доверенность покупателя на получение ТМЦ и оформление товарно-транспортной накладной.

Аналитический учет МПЗ производится по местам их хранения, в карточках складского учета или количественно-стоимостного учета. Кроме того, регистром аналитического учета являются сальдовые ведомости, в которые ежемесячно записывают остатки каждого вида материалов на складе.

Учет материалов на складе и в бухгалтерии возможен по двум вариантам в зависимости от установленной учетной политики организации:

- 1) по фактической себестоимости приобретенных ценностей;
- 2) по учетным ценам.

2. Учет материалов по фактической себестоимости.

Для синтетического учета материалов по методу фактической себестоимости используется счет №10 «Материалы» - это активный счет, где по дебиту записывается фактическая себестоимость полученных МПЗ на основе первичных документов поставщика, что отражается бухгалтерскими проводками:

Дт 10 – Кт 60 – приобретены материалы у поставщика на сумму фактической стоимости указанной в счете-фактуре без НДС;

Дт 19 – Кт 60 – сумма НДС по приобретенным ценностям учитывается отдельно.

В данном случае расходы по доставке, хранение, страхованию и т. п. приобретенных МПЗ. относятся на прямую, на счета учета текущих затрат организации.

При передачи МПЗ. со склада их списывают с кредита счета №10 по фактической себестоимости, например:

Дт 20 – Кт 10 – отпущены материалы в основное производство;

Дт 23 – Кт 10 – отпущены материалы на вспомогательное производство;

Дт 26 – Кт 10 – отпущены материалы на общехозяйственные расходы;

Дт 91/2 – Кт 10 – отпущены материалы на продажу на сторону.

Аналитический учет на складе при использовании данного метода осуществляется в карточках количественного суммового учета, где на каждый вид материала заводится карточка, в которой указывается наименование материала, дата совершения операции, количество и сумма прихода, количество и сумма расхода и количество и сумма остатка этого материала. Таким образом данный метод целесообразно использовать в организациях с небольшим объемом МПЗ. Поскольку в данном случае осуществляется дублирование суммового учета МПЗ:

- а) в бухгалтерии МПЗ учитывают по суммам их фактической себестоимости;
- б) на складе их учитывают по количеству, по суммам фактической себестоимости.

3. Учет материалов по учетным ценам, сущность оперативно-бухгалтерского метода учета запасов

Учет материалов на складе и в бухгалтерии возможен и по учетным ценам. Такой метод называется оперативно-бухгалтерским. Его суть заключается в том, что на складе

материалы учитываются только по количеству, а в бухгалтерии материалы учитывают только в денежном измерении, причем в текущем учете используется учетная цена.

Согласно учетной политике организации, учетные цены устанавливаются в следующем порядке:

- а) как средняя номинальная цена – средняя арифметическая стоимость материалов за учетный период;
- б) как средняя заготовочная цена – это плановая себестоимость материалов, которая заранее оговорена в договорах с поставщиками и плюс плановая величина транспортно-заготовочных расходов.

Аналитический учет материалов в данном случае ведется в карточках складского количественного учета по местам их хранения материально-ответственным лицом.

На каждый вид и сорт заводится карточка, в которой указывается наименование, учетная цена, дата поступлений, отпуска и его количественные остатки.

Складской учет может быть автоматизирован и карточки тогда, заполняются в электронной форме.

Эти карточки-записи приходуются на основании приходных первичных документов поставщика (товарных накладных, таможенных деклараций, счетов-фактур). А также на основании первичных документов на отпуск материалов производства или на сторону (накладные требования, накладные на отпуск материалов на сторону, накладные на внутренние перемещения материалов).

В конце месяца материально-ответственное лицо, которое заполняет эти карточки, составляет сальдовую ведомость (сальдовая книга). В которой он переписывает, заносит наименования всех видов и сортов материалов, числящихся под его ответственностью и их количественные остатки. Далее передает в бухгалтерию. Бухгалтер лансирует количественные остатки, т.е. умножает количество на учетную цену и полученную стоимость сравнивает с книжными остатками по документальным документам бухучета.

Если выявлены расхождения, то необходимо выяснить их причины. Недостачи списать согласно законодательству, а излишки дооприходовать.

С целью повышения качества складского учета на предприятиях должна периодически проводиться инвентаризация материальных ценностей на складе, которую, как правило, производит бухгалтерия один раз в квартал перед составлением финансовой отчетности.

Синтетический учет материалов в бухгалтерии при оперативном бухгалтерском методе производится на счете №10 «Материалы», №15 «Изменение и приобретение ценностей», №16 «Отклонение в стоимости».

При этом используется серия типовых проводок:

Дт 15 – Кт 60 – поступили материалы от поставщика на сумму их фактической себестоимости согласно счету-фактуре, но без НДС;

Дт 19 – Кт 60 – поступили материалы от поставщика на сумму НДС;

Дт 10 – Кт 15 – одновременно приходятся поступившие материалы на склад, но по учетным ценам;

Дт 15 – Кт 60 – отражается сумма транспортных услуг по доставке материалов, согласно счету-фактуре без НДС;

Дт 19 – Кт 60 – на сумму НДС по акцептованным транспортным услугам;

Дт 20 – Кт 10 – отпущены материалы в основное производство по учетной цене;

Дт 23 – Кт 10 – возможен отпуск материалов на вспомогательное производство также по учетной цене;

Дт 91/2 – Кт 10 – возможен отпуск материалов на сторону также по учетной цене.

В конце месяца бухгалтер при данном методе учета материалов должен вычислять сумму разницы между учетной ценой и их фактической себестоимостью, так как эту разницу необходимо учитывать. В конечном итоге учетную цену довести до фактической себестоимости. Для этого производится расчет среднего процента отклонения себестоимости материально-производственных запасов от учетных цен.

Рассмотрим пример расчета среднего процента отклонения учетной цены от фактической себестоимости в таблице ниже.

Таблица - Расчет среднего процента отклонения учетной цены от фактической себестоимости

Показатели	По учетным ценам	По фактической себестоимости
1. Остаток материалов на начало месяца.	30000	37000
2. Поступило материалов за месяц	45000	51000
Итого поступило с остатком	75000	88000
3. Отклонение	13000	13000
4. Средний процент отклонения	17.33 %	17.33 %
5. Израсходовано материалов	50000	58665
6. Остаток материалов на конец месяца	25000	29335

Рассчитав суммы отклонения фактической себестоимости израсходованных материалов от их учетной цены (в нашем примере равно 8665 руб.) бухгалтер должен отразить эту разницу в синтетическом учете. Для этого делается проводка: Дт 16 – Кт 15 – отражается в учете в конце месяца разница между фактической себестоимостью поступивших материалов и их учетной ценой. Т.о. эта разница определяется путем сравнения дебетового и кредитового оборотов по счету № 15 за месяц, и на сумму разницы делается эта проводка, тем самым счет № 15 ежемесячно закрывается. Причем приведенная выше проводка делается в том случае, если фактическая себестоимость оказалась выше учетных цен по поступившим материалам. Если же фактическая себестоимость по расчетам бухгалтера оказалась ниже учетной цены, то делается обратная проводка: Дт 15 – Кт 16 (51000-45000=6000).

Далее бухгалтер должен отрегулировать отклонение фактической себестоимости от учетной цены по израсходованным материалам, то есть списанным со склада. Для этого на основании среднего процента фактической себестоимости от учетной цены списывают в затраты производства сумму фактического превышения стоимости материалов израсходованных над учетной ценой. Проводкой: Дт 20 – Кт 16 – (8665), если все-таки учетная цена окажется выше фактической себестоимости по израсходованным материалам, то затраты производятся на эту сумму проводкой: Дт 20 – Кт 16 (красным цветом или отрицательным числом уменьшается сумма затрат). Таким образом при использовании любого метода учета материально-производственных затрат в конечном итоге в синтетическом учете они отражаются по фактической себестоимости.

При отпуске МПЗ со склада в учетной политике организации по отдельным видам и группам материалов могут быть установлены различные методы оценки выбранных ТМЦ. Их могут списывать в следующем порядке:

- 1) по себестоимости каждой единицы;
- 2) по средней себестоимости, то есть как частное от общей суммы себестоимости имеющихся запасов материалов на их количество. Для этого к остатку на начало месяца + поступившие запасы за месяц / на общее количество. Причем такой расчет производят для каждой группы материалов.
- 3) по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ. Метод «фи-фо», который предполагает учет отдельно цен и количество по каждой поступившей партии однородных материалов.
- 4) по себестоимости последних по времени приобретения МПЗ «ли-то». Он также предполагает отдельный партионный учет поступающих материалов.

Организация предоставляет право самостоятельно выбирать в своей учетной политике методы учета товарно-материальных ценностей (ТМЦ). Как правило, на предприятии ГТБ эти методы зависят от размера фирмы и количества имеющихся на ее балансе материалов.

Тема 16: «Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости готовой продукции»

План лекции.

1. Основные принципы и методы учета затрат на производство.
2. Общие принципы синтетического и аналитического учета затрат основного и вспомогательного производства.
3. Общие принципы синтетического и аналитического учета общехозяйственных и общепроизводственных затрат.
4. Бухгалтерский учет расходов на продажу.
5. Учет незавершенного производства.

1. Основные принципы и методы учета затрат на производство.

Издержки производства – это затраты живого и овеществленного труда, осуществляемые в процессе производства и продажи продукции, работ, услуг. В бухгалтерском учете эти затраты выражаются в денежной форме и представляют собой себестоимость выпущенной продукции.

Основным документом регулирующим бухучет затрат на производство в РФ является ПБУ 10/99.

Расходы организаций. Следует понимать, что согласно законам «О бухгалтерском учете» все затраты организации делятся на 2 большие группы:

1. капитальные вложения – они создают внеоборотные активы организации;
2. затраты на производство, текущие повседневные расходы предприятия по основным и прочим видам деятельности.

К затратам основного производства в турфирме можно отнести: затраты непосредственно связанные с производством и реализацией турпродукта, затраты на обеспечение предприятия персоналом, отчисления то ЕСН, затраты на содержание обслуживания и управление турорганизацией, затраты по амортизации основных средств, затраты на содержание, подготовку и освоение новой турпродукции, платежи сторонникам организации за услуги по осуществлению туров, комиссионные, вознаграждения, прочие затраты и платежи.

Учет затрат на производство на предприятиях ГТБ осуществляется с использованием следующих синтетических счетов: №20 – «Основное производство»; №23 - «Вспомогательное производство»; №25 – «Общепроизводственные расходы»; №26 – «Общехозяй-

ственные расходы»; №26 – «Брак в производстве»; №29 – «Обслуживающие производства и хозяйства»; №44 – «Расходы на продажу»; №91 – «Прочие расходы и доходы»; №97 – «Расходы будущих периодов».

Организация учета затрат на производство продукции, затрат, услуг – основано на следующих принципах:

- а) полнота отражения в учете всех хозяйственных операций;
- б) правильное отнесение расходов к отчетным периодам;
- в) разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальные вложения;
- г) регламентация состава и себестоимости продукции;
- д) неизменность принятой методологии учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в течение года.

Регламентация в законодательстве России учета затрат в туристских организациях производится следующими нормативными документами:

- 1) закон «О бухгалтерском учете» №129 ФЗ от 21.11.96г. положением «По ведению бухучета и бухгалтерской отчетности в РФ» №34Н от 29.07.98г.
- 2) план счетов бухучета финансово - хозяйственной деятельности организаций, инструкций по его применению №94Н от 31.10.00г.
- 3) ПБУ 10/99 «Расходы организации» приказ №33Н от 6.09.99г.
- 4) Методические рекомендации «Особенности состава затрат включаемых в себестоимость турпродукта организациями, занимающимися туристской деятельностью». К приказу государственной комиссии по физической культуре и туризму от 6.08.96г. №210
- 5) Методические рекомендации «По планированию, учету и калькулированию себестоимости турпродукта и формированию финансовых результатов у организаций, занимающихся туристской деятельностью». К приказу государственной комиссии по физической культуре и туризму от 4.12.98г. №402, глава №25 Налогового кодекса РФ (2) «Налог на прибыль».

В зависимости от метода включения затрат в себестоимость организация может производить калькулирование:

- а) полной производственной себестоимости;
- б) неполной производственной себестоимости.

При калькулировании полной производственной себестоимости - котловой метод калькуляции, все затраты в течение отчетного месяца учитываются: а) на калькуляционных счетах Дт 20-23 – это прямые затраты, которые непосредственно относятся на объект калькулирования; б) на собирательно-распределительных счетах Дт 25-26 – косвенные за-

траты, которые в конце отчетного периода распределяются между объектами калькулирования пропорционально какой-либо базе.

В конце отчетного периода в конце месяца при данном методе калькуляции общехозяйственных и общепроизводственных расходов распределяется между отдельными видами вспомогательного и основного производства, а затем затраты основного и вспомогательного производства распределяются между отдельными видами выпускаемой продукции, работ, услуг.

При калькулировании себестоимости продукции работ, услуг по неполной фактической производственной себестоимости продукции, работ, услуг в течение отчетного месяца затраты учитываются: а) по дебету счета 20-23 в части прямых переменных затрат величина которых зависит от изменения объема производства, б) по дебету счета №25 – косвенные и переменные затраты, в) по дебету счета №26 – постоянные затраты величина которых не меняется при изменении объема производства.

В конце отчетного периода затраты списываются: а) переменные в дебет 20 – переменные прямые и косвенные, б) постоянные затраты списываются в полном объеме на продажу в дебет 90. Такой метод группировки и списания затрат распространен в международной практике называется «Директ-костинг». В отечественном бухучете разрешен с 1.01.96. Хотя традиционно советский союз и сегодня на большинстве крупных предприятий использует котловой метод калькулирования продукции, работ, услуг по полной себестоимости.

2. Общие принципы синтетического и аналитического учета затрат основного и вспомогательного производства.

Аналитический учет затрат основного и вспомогательного производства строится в зависимости от технологии организуются:

- а) по местам возникновения затрат (по цехам, участкам);
- б) внутри цехов по видам изделий, заказов;
- в) внутри изделий по экономическим статьям калькуляции.

Синтетический учет затрат основного производства производится на счете №20 «Основное производство». Счет активный, на нем учитываются затраты производства продукции, работ, услуг, которые являются основной целью создания данной организации.

В туристической фирме на этом счете учитывается себестоимость турпродукции, т.е. непосредственно собственные, прямые затраты туроператора. На пример:

Дт 20 – Кт 60 – акцептован счет транспортной организации по обслуживанию тура;

Дт 20 – Кт 50 – акцептован счет гостиницы по размещению и проживанию туристов;

Дт 20 – Кт 60 – акцептован счет национального парка по экскурсионному обслуживанию туристов;

Дт 19 – Кт 60 – НДС по полученным услугам поставщика, учитывается отдельно согласно суммам, указанным в счете-фактуре;

Дт 20 – Кт 70 – начислена заработная плата туроператору;

Дт 20 - Кт 69 – начислен ЕСН от заработной платы туроператора;

Дт 20 – КТ 02 – начислена амортизация основных средств;

Дт 20 – КТ 05 – начислена амортизация нематериальных активов.

Оплата услуг поставщикам производится турорганизацией с расчетного счета или из кассы, что отражается проводками:

Дт 60 – Кт 51 – с расчетного счета перечислена сумма транспортной организации за услуги по перевозке туристов;

Дт 60 – Кт 50 – за наличный расчет оплачено распространителю билетов за экскурсию в музей.

Таким образом, по дебету счета №20 отражаются суммы прямых расходов связанных непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ. По кредиту счета №20 списывается уже фактическая себестоимость завершенных производством продукции, выполненных работ, услуг.

Дт 40 – Кт 20 – сформирован турпродукт, который в конце отчетного периода должен быть отнесен на продажу.

Если организация выпускает какую-либо готовую продукцию, то она списывается проводкой;

Дт 43 – Кт 20 – оприходована на склад готовая продукция.

К вспомогательному производству относятся подразделения предприятия, которые осуществляют обслуживание основного производства. К ним относятся: ремонтный цех, транспортный цех, энергосиловое подразделение, в том числе котельные, подстанции и т.п. Затраты вспомогательного производства, как прямые так и косвенные в течение отчетного периода отражаются по дебету счета №93 «Вспомогательное производство» - счет активный. По дебету счета №23 могут отражаться прямые расходы, связанные непосредственно с данным производством. Например:

Дт 23 – Кт 10 – списаны ГСН на расходы транспортного цеха;

Дт 23 – Кт 70 – начислена оплата труда водителям транспортного цеха;

Дт 23 – Кт 69 – начислен ЕСН от оплаты труда водителей транспортного цеха;

Дт 23 – Кт 60 – списываются расходы по электроэнергии связанные с освещением транспортного цеха.

По кредиту счета №23 отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы списываются со счета №23 в дебет счетов №20, если продукция вспомогательного цеха потреблена основным производством, в дебет счета №90 «Продажи», если продукция вспомогательного производства реализована на сторону.

Затраты вспомогательных производств распределяются между видами основной продукции:

- а) в производство выпускающих однородную продукцию пропорционально количеству потребленных услуг или продукции вспомогательного цеха;
- б) в производство выпускающих разнородную продукцию пропорционально нормативной плановой себестоимости изготавливаемых изделий.

3. Общие принципы синтетического и аналитического учета общехозяйственных и общепроизводственных расходов.

К расходам по обслуживанию производства и его управлению относятся общехозяйственные и общепроизводственные расходы. К общепроизводственным относятся расходы по управлению производственными структурными подразделениями (цехами, участками) и их обслуживанию.

В состав таких расходов входят.

1. Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования. Это ремонт и содержание производственного оборудования, его амортизация, заработная плата обслуживающего персонала и отчисления в социальные фонды, расходы по внутризаводскому перемещению материалов, полуфабрикатов, готовой продукции, износ инструментов, расходы на содержание рабочих мест.

2. Цеховые расходы. Это заработная плата цехового персонала и отчисления от нее в социальные фонды, расходы по хозяйственному инвентарю, расходы на оплату труда и технику безопасности, недостачи и потери материальных ценностей в цехах, потери от простоев по вине цеха.

К общехозяйственным расходам относятся общие затраты на обслуживание и управление организации в целом, в том числе они включают в себя.

1. Расходы по содержанию аппарата управления. Это административно-управленческие расходы, заработная плата аппарату управления и отчисления в социальные фонды от нее, командировочные расходы, содержание амортизации легковых автомо-

билей, расходы на содержание информационно вычислительных центров, расходы на пожарную и сторожевую охрану и т.д.

2. Хозяйственные расходы. Это заработная плата прочего общезаводского персонала и отчисления от нее в социальные фонды амортизации, ремонт и содержание зданий общезаводского характера, расходы на подготовку кадров, расходы на изобретения и рационализацию.

3. Непроизводственные расходы. Это простои и потери не по вине цехов, недостачи и потери от прочих материальных ценностей, расходы на проведение аудиторских проверок и др. Кроме того, сюда относятся арендная плата за помещения общехозяйственного назначения.

Для учета подобных расходов планом счетов бухучета предусмотрены синтетические счета №25 «Общепроизводственные расходы» - общецеховые, №26 «Общехозяйственные расходы» - управленческие. Это активные счета, собирательно-распределительные, предназначены для учета косвенных затрат. По дебету записываются суммы затрат за текущий месяц. Общепроизводственные затраты отражаются бухгалтерскими проводками:

Дт 25 – Кт 02 – начислена амортизация цехового оборудования;

Дт 25 – Кт 70 – начислена заработная плата начальнику цеха и обслуживающему цеховому персоналу;

Дт 25 – Кт 69 – начислен ЕСН от заработной платы начальника цеха и цехового персонала;

Дт 25 – Кт 10/9 – списан инвентарь и хозяйственные принадлежности со склада в цех на эксплуатацию;

Дт 20 – Кт 25 – списаны общепроизводственные затраты на себестоимость выпускаемой продукции основного цеха;

Дт 23 – Кт 25 – списаны общепроизводственные расходы на себестоимость выпускаемой продукции вспомогательного цеха.

Общехозяйственные затраты отражаются бухгалтерскими проводками:

Дт 26 – Кт 71 – списаны командировочные расходы на общехозяйственные затраты;

Дт 26 – Кт 70 – начислена заработная плата работникам управления;

Дт 26 – Кт 69 – начислен ЕСН от фонда оплаты труда работников управления;

Дт 26 - Кт 60 – включены в общехозяйственные расходы затраты на телефонные услуги согласно выставленному счету-фактуре ГТС;

Дт 19 – Кт 60 – НДС по услугам ГТС;

Дт 26 – Кт 02 – начислена амортизация по оборудованию информационно-вычислительного центра;

Дт 20 – Кт 26 – включены общехозяйственные расходы в себестоимость выпускаемой продукции основного цеха;

Дт 23 – Кт 26 – включены общехозяйственные расходы в себестоимость продукции вспомогательного цеха;

Дт 44 – Кт 26 – включены общехозяйственные расходы в коммерческие расходы.

Таким образом в конце месяца всю сумму затрат учтенных по дебету счетов №25 и №26 распределяют между видами производств и выпускаемой продукцией и списывают с кредита счетов №25 и №26 в полном объеме. Следовательно, эти счета на начало следующего месяца сальдо не имеют, так как согласно инструкции к плану счетов подобные расходы являются косвенными и обязательно должны распределяться между отдельными видами производств.

Следует отметить, что приведенный выше пример распределяет общехозяйственные расходы, когда их непосредственно включают в затраты основного производства или вспомогательного имеет место если согласно учетной политике на предприятии применяется метод калькуляции выпускаемой продукции по полной себестоимости (котловой метод). Если организация по учетной политике использует метод калькуляции себестоимости выпускаемой продукции по неполной себестоимости (директ-костинг), тогда счет №26 в конце месяца не распределяется на счета учета затрат, а в полном объеме списывается на продажу проводкой: Дт 90/2 – Кт 26.

Возможно, аналитический учет общепроизводственных расходов ведется по отдельным подразделениям (цехам, участкам) в разрезе статей расходов. Аналитический учет общехозяйственных расходов ведется по каждой статье утвержденных в организации соответствующих смет, а также по местам возникновения затрат.

4. Бухучет расходов на продажу.

Затраты по продвижению турпродукта включают в себя коммерческие расходы к которым относятся: комиссионные сборы, уплаченные сбытовым и посредническим организациям, расходы на рекламу, расходы на участие в выставках. Такие расходы учитываются на счете №44 «Расходы на продажу». Это активный счет. По дебету счета записываются суммы произведенных затрат, что отражают проводками:

Дт 44 – Кт 76 – акцептован счет рекламного агентства;

Дт 44 – Кт 76 – начислены комиссионные сборы;

Дт 19 – Кт 76 – отражается отдельно НДС, выставленный в счете-фактуре кредитора;

Дт 76 – Кт 51 – с расчетного счета перечислена рекламному агентству по счету за рекламу.

Коммерческие расходы подлежат распределению между стоимостью реализованных и не реализованных туров. Затраты относящиеся к реализованным турам ежемесячно списываются проводкой: Дт 90 – Кт 44.

Издержки обращения представляют собой совокупность выраженных в денежной форме затрат материальных, трудовых, финансовых ресурсов в процессе доведения турпродукта от туроператора до потребителя (покупателя). Учет таких затрат также ведется на счете № 44 «Издержки обращения». На пример:

Дт 44 – Кт 70 – начислена оплата труда агенту за распространение турпутевок;

Дт 44 – Кт 69 – начислен ЕСН от заработной платы агента;

Дт 44 – Кт 10 - списаны канцтовары, картриджи и др. принадлежности, используемые при оформлении продажи турпутевок.

В конце отчетного периода сумма текущих издержек обращения в полном объеме списывается на реализацию проводкой: Дт 90 – Кт 44.

Аналитический учет по счету №44 «Расходы на продажу» ведется по видам и статьям расходов в специальных карточках. Расходы на продажу при списании с кредита счета №44 должны распределяться пропорционально:

а) стоимости турпродукта по продажным ценам;

б) количеству турпродуктов.

Дебетовый остаток в конце отчетного периода на счете №44 показывает суммы издержек обращения коммерческих расходов относящихся к непроданным турам.

5. Учет незавершенного производства и его оценка.

Под незавершенным производством понимается продукция, работы, услуги не прошедшие всех стадий обработки, комплектаций не прошедших испытаний и технической приемки, т.е. это не законченные работы, которые приняты заказчиком, но находящиеся в стадии исполнения затрат по этим работам произведены и отражались по дебету счетов №20 и №23. Соответственно сумму незавершенного производства можно определить по сальдо счетов №20 и №23 на конец отчетного периода. Такие остатки являются переходящими из одного отчетного периода в другой. Они ежемесячно оцениваются с целью исчисления себестоимости выпущенной продукции работ, услуг. Остатки незавершенного производства определяются по данным инвентаризации, которые проводятся в

конце по истечению отчетного периода. Выявленные в ходе инвентаризации остатки оцениваются по одному из следующих методов согласно учетной политике предприятия:

- 1) по фактической производственной себестоимости,
- 2) по плановой производственной себестоимости,
- 3) по прямым статьям расходов,
- 4) по стоимости сырья, материалов, используемых в производстве.

Выявленные при инвентаризации излишки незавершенного производства относятся на прибыль организации, что отражается проводкой: Дт 20 – Кт 91/1, а выявленные недостачи списываются до выяснения причин проводкой: Дт 94 – Кт 20.

Тема 17: «Учет выпуска и продажи турпродукта»

План лекции.

- 1. Сущность бухгалтерского учета готовой продукции и ее оценка на предприятиях гостиничного и туристического бизнеса.*
- 2. Учет выпуска и продажи турпродукта у туроператора.*
- 3. Учет выпуска и продажи турпродукта у турагента..*
- 4. Учет выпуска и продажи готовой продукции на предприятиях гостиничного хозяйства*

1. Сущность бухгалтерского учета готовой продукции и ее оценка на предприятиях гостиничного и туристического бизнеса.

Готовая продукция – часть материально-производственных запасов организации предназначенная для продажи и являющаяся конечным результатом производственного процесса законченной обработки и комплектации в соответствии с действующим законодательством и техническими условиями.

На предприятиях ГТБ готовой продукцией являются принятые заказчиком услуги гостиничного хозяйства, а также сам турпродукт, который представляет собой право на тур как комплекс услуг по перевозке, размещению, питанию, экскурсионных услуг, услуг гидов-переводчиков и других услуг предоставляемых в зависимости от цели путешествия. Услуги организации ГТБ являются объектом купли-продажи и поэтому подлежат оценки в бухучете, что необходимо при оформлении сделки купли-продажи с туристом, либо с другой турорганизацией.

Турпродукт может формироваться турорганизацией, либо из услуг права, на которые приобретаются у сторонних организаций, либо из услуг оказываемых собственными силами или из услуг, которые одновременно и приобретаются у сторонних организаций и оказываются собственными силами.

Продвижение и продажа турпродукта туристу может осуществляться турорганизацией самостоятельно (через собственные точки реализации, то есть собственные турагентства как выделенные, так и невыделенные на отдельных балансах), а также может реализовываться на основе договоров со сторонними организациями.

Согласно ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» готовая продукция оценивается в бухучете по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, в которую включаются затраты связанные с использованием в процессе ее производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и другие затраты на производство продукции.

Возможна оценка готовой продукции по прямым статьям затрат.

Себестоимость готового турпродукта представляет собой стоимостную оценку использованной в процессе его производства и продажи материальных и иных ресурсов, а также других затрат на его производство и продажу.

При продаже готовой продукции или готового турпродукта (услуг) формируется продажная цена, которая включает в себя фактическую или нормативную (плановую) себестоимость плюс торгово-сбытовую наценку плюс НДС, акцизы и налог и продаж.

Для учета готовой продукции планом счетов предусмотрен синтетический счет №43 «Готовая продукция». Это активный счет, предназначен для обобщения информации и о наличии движения готовой продукции. Этот счет рекомендуется использовать организациям осуществляющих промышленную, сельскохозяйственную и иную производственную деятельность. Полученные на склад изделия готовой продукции из цеха и предназначенные для продажи или для собственных нужд организации приходуют проводкой:

Дт 43 – Кт 20 – оприходована по фактической себестоимости готовая продукция основного производства;

Дт 43 –Кт 23 – оприходована на склад готовая продукция по фактической себестоимости из вспомогательного производства.

При продаже готовой продукции на сторону ее списывают также по фактической себестоимости проводкой:

Дт 90/2 – Кт 43 – списана отпущенная покупателем готовая продукция по фактической себестоимости.

Если готовая продукция потребляется на какие-то собственные нужды, тогда ее со склада списывают по фактической себестоимости проводкой: Дт 26 – Кт 43.

Поскольку предприятия ГТБ выпускают услуги, а не занимаются промышленным производством определенных изделий, то для учета готовой продукции им не рекомендуется применять счет №43. Планом счетов для учета подобных операций предусмотрен счет №40 «Выпуск продукции, работ, услуг».

2. Учет выпуска и продажи турпродукта у туроператора

Туроператоры самостоятельно формируют турпакеты, приобретая проездные документы (авиабилеты, железнодорожные билеты, на туристические автобусы), гостиничные ваучеры, визы, экскурсионное обслуживание. Сформированные турпакеты реализуются самостоятельно потребителям или через агентства.

Учет доходов от реализации турпродуктов осуществляется на счете 90-1 "Выручка". К нему можно открывать субсчета по отдельным направлениям туроператорской дея-

тельности (например, выездной, въездной, внутренний туризм) и по способам продажи (непосредственно потребителям, через агентскую сеть). Учет сформированных турпакетов ведется на счете 43 "Готовая продукция".

Себестоимость турпродуктов в части прямых расходов (стоимость услуг, приобретаемых непосредственно у поставщиков, например авиабилеты) и косвенных расходов, непосредственно связанных с формированием продукта, учитывается на счете 20 "Основное производство" с организацией аналитического учета по видам расходов, которые списываются в дебет счета 43 по каждому сформированному турпродукту.

Расходы на оплату труда сотрудников отделов формирования туров, маркетинга, отдела продаж учитываются на счете 20, расходы остального персонала - на счете 26 "Общехозяйственные расходы". На счете 26 учитываются также расходы на содержание помещений, коммунальные и другие расходы сторонних организаций.

Расходы на рекламу, на участие в выставках, издание каталогов и другие подобные расходы отражаются на счете 44 "Расходы на продажу".

Учет расчетов с потребителями услуг осуществляется на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", к которому могут открываться субсчета по направлениям деятельности. Учет расчетов с поставщиками отдельных туристических услуг, из которых складываются турпакеты, ведется на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Пример. Туристическое агентство "Ноев Ковчег" реализует туры в Израиль. В состав тура входят следующие услуги: авиаперелет - 10 000 руб., страхование - 800 руб., экскурсионное обслуживание, проживание, трансферт - 200 долл. США. Стоимость авиабилетов оплачена турфирмой в России без НДС.

Услуги по страхованию турфирма реализует по агентскому договору с российским страховщиком. Размер вознаграждения составляет 10% стоимости страховки.

В соответствии с учетной политикой агентства реализация тура происходит в момент передачи покупателю туристической путевки и документов (авиабилетов, страховки, ваучера). Для целей исчисления НДС реализация отражается при передаче путевки и документов клиенту.

Курс доллара США, установленный Банком России, составил на дату оплаты путевки 31,45 руб., на дату оплаты услуг иностранного поставщика - 31,65 руб. За отчетный период (месяц) было реализовано 15 путевок турагентству "Полет" по цене 21 000 руб. за путевку, в том числе НДС 3500 руб. В отчетном периоде расходы на аренду и коммунальные услуги составили 12 000 руб., в том числе НДС 2000 руб.

Для упрощения в расчет не принимаются данные по заработной плате и отчислениям с нее, а также другие общехозяйственные расходы.

В бухгалтерском учете необходимо сделать следующие записи:

Дебет 20, Кредит 60, субсчет "Расчеты с перевозчиком" - 150 000 руб. (10 000 руб. x 15 шт.) - отражена стоимость авиаперелета;

Дебет 20, Кредит 60, субсчет "Расчеты с иностранным партнером" - 94 950 руб. (200 долл. x 15 шт. x 31,65 руб./долл.) - отражена стоимость услуг, оказанных за рубежом;

Дебет 43, Кредит 20 - 244 950 руб. (150 000 + 94 950) - отражена фактическая себестоимость 15 туров в Израиль;

Дебет 51, Кредит 62 - 315 000 руб. (21 000 руб. x 15 шт.) - оплачены туры покупателями;

Дебет 62, Кредит 90, субсчет "Выручка от реализации услуг, не облагаемых НДС" - 94 950 руб. - отражена выручка от реализации туров в части услуг по обслуживанию за рубежом;

Дебет 62, Кредит 76, субсчет "Расчеты со страховщиком" - 12 000 руб. (800 руб. x 15 шт.) - отражена стоимость страховых полисов;

Дебет 76, субсчет "Расчеты со страховщиком", Кредит 90, субсчет "Выручка от реализации услуг, облагаемых НДС" - 1200 руб. (12 000 руб. x 10%) - отражено вознаграждение за реализацию страховых полисов;

Дебет 90, субсчет "Налог на добавленную стоимость", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС" - 200 руб. (1200 руб. x 20% : 120%) - начислен НДС с вознаграждения за реализацию страхового полиса;

Дебет 62, Кредит 90, субсчет "Выручка от реализации услуг, облагаемых НДС" - 208 050 руб. (315 000 - 94 950 - 12 000) - отражена выручка от реализации услуг, облагаемых НДС;

Дебет 90, субсчет "Налог на добавленную стоимость", Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС" - 34 675 руб. (208 050 руб. x 20% : 120%) - начислен НДС;

Дебет 90, субсчет "Себестоимость продаж", Кредит 43 - 244 950 руб. - списана себестоимость 15 реализованных туров;

Дебет 60, субсчет "Расчеты с перевозчиком", Кредит 51 - 150 000 руб. - оплачена стоимость авиаперелета;

Дебет 76, субсчет "Расчеты со страховщиком", Кредит 51 - 10 800 руб. (12 000 - 1200) - произведены расчеты со страховщиком;

Дебет 26, Кредит 60, субсчет "Расчеты с арендодателем" - 10 000 руб. (12 000 - 2000) - отнесена на расходы сумма арендной платы;

Дебет 19, Кредит 60, субсчет "Расчеты с арендодателем" - 2000 руб. - отражен НДС по арендной плате;

Дебет 60, субсчет "Расчеты с арендодателем", Кредит 51 - 12 000 руб. - оплачена аренда офиса.

Выручка агентства "Ноев Ковчег" за отчетный период составила 304 200 руб. (94 950 + 1200 + 208 050). Из них 209 250 руб. (1200 + 208 050) - вознаграждение от реализации страховых полисов и выручка от реализации авиаперелета (т.е. выручка, которая облагается НДС); 94 950 руб. - выручка от реализации услуг иностранного партнера (т.е. выручка, которая не облагается НДС).

Сумма НДС по общехозяйственным расходам, которую можно принять к вычету из бюджета, равна 1376 руб. ($2000 \times 209\,250 : 304\,200$), а оставшиеся 624 руб. можно списать на расходы.

В бухгалтерском учете необходимо сделать следующие записи:

Дебет 26, Кредит 19 - 624 руб. - отнесена на расходы сумма НДС, приходящаяся на выручку от реализации услуг иностранного партнера, не облагаемую НДС;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 19 - 1376 руб. - принята к вычету сумма НДС, приходящаяся на выручку от реализации услуг, облагаемых НДС;

Дебет 90, субсчет "Себестоимость продаж", Кредит 26 - 10 624 руб. (10 000 + 624) - отнесена на расходы арендная плата;

Дебет 90, субсчет "Прибыль/убыток от продаж", Кредит 99 - 13 769 руб. (304 200 - 34 857 - 255 574) - отражена прибыль, полученная от реализации 15 туров.

3. Учет выпуска и продажи турпродукта у турагента

Получив от туроператора бланки путевок, агент учитывает их у себя за балансом по залоговой стоимости или в условной оценке (например, одна денежная единица - 1 руб.). За балансом путевки отражаются на счете 006 "Бланки строгой отчетности" в том случае, если между оператором и агентом заключен договор поручения или агентский договор. Если между туроператором и турагентом заключен договор комиссии, то полученные путевки отражаются на счете 004 "Товары, принятые на комиссию" в ценах, указанных в приемосдаточных актах.

В бухгалтерском учете необходимо сделать следующие записи:

Дебет 006 (004) - получены туристические путевки;

Дебет 62, Кредит 76, субсчет "Туроператор" - на сумму продажной стоимости путевок;

Дебет 50, 51, Кредит 62 - получены денежные средства за путевки;

Кредит 006 (004) - списаны проданные путевки;

Дебет 76, субсчет "Туроператор", Кредит 90-1 - начислено вознаграждение турагенту;

Дебет 90-1, Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС" - начислен НДС с вознаграждения;

Дебет 76, субсчет "Туроператор", Кредит 51 - перечислены денежные средства за путевки.

Бухгалтерский учет у турагента зависит от того, участвует он в расчетах или нет. Рассмотрим это на примерах. Для упрощения не приводятся расчет налога на прибыль и формирование финансового результата.

Пример 1. Согласно договору комиссии туроператор ООО "Евротур" в августе 2003 г. передал турагенту ООО "Ялик" 10 путевок в г. Сочи. ООО "Ялик" обязалось реализовать путевки по 15 000 руб. (в том числе НДС 2500 руб.), комиссионное вознаграждение составило 15 000 руб. В договоре указано, что турагент участвует в расчетах между туроператором и покупателем. В этом же месяце путевки были реализованы. В бухгалтерском учете турагента сделаны следующие записи:

Дебет 004 - 150 000 руб. - приняты на комиссию путевки согласно накладной, акту приемки-передачи;

Дебет 62, Кредит 76, субсчет "Туроператор" - 150 000 руб. - отражена продажная стоимость путевок;

Кредит 004 - 150 000 руб. - списаны проданные путевки;

Дебет 51, Кредит 62 - 150 000 руб. - получены денежные средства за путевки;

Дебет 76, субсчет "Туроператор", Кредит 90-1 - 15 000 руб. - начислено вознаграждение после утверждения отчета;

Дебет 90-3, Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС" - 2500 руб. - начислен НДС с вознаграждения;

Дебет 76, субсчет "Туроператор", Кредит 51 - 135 000 руб. - перечислены денежные средства за путевки туроператору.

Если турагент не участвует в расчетах, то денежные средства от покупателей непосредственно поступают туроператору. Затем после утверждения отчета туроператор перечисляет турагенту вознаграждение.

Пример 2. Условия те же, что и в примере 1, но оплата от покупателя поступает непосредственно ООО "Евротур".

Дебет 004 - 150 000 руб. - приняты на комиссию путевки согласно накладной, акту приемки-передачи;

Кредит 004 - 150 000 руб. - списаны проданные путевки;

Дебет 76, субсчет "Туроператор", Кредит 90-1 - 15 000 руб. - начислено вознаграждение турагенту после утверждения отчета;

Дебет 90-3, Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС" - 2500 руб. - начислен НДС с вознаграждения;

Дебет 51, Кредит 76, субсчет "Туроператор" - 15 000 руб. - получено комиссионное вознаграждение.

Если турагент для целей налогообложения определяет выручку "по отгрузке", то начислить НДС он должен в том отчетном периоде, в котором утвержден отчет комитентом (туроператором). Отчет составляется в произвольной форме по мере продажи путевок. Если турагент для целей налогообложения определяет выручку "по оплате", то он обязан начислить налог по дате поступления денежных средств (сообщить туроператору в течение трех дней), но не раньше, чем утвержден отчет турагента.

4. Учет выпуска и продажи готовой продукции на предприятиях гостиничного хозяйства.

При традиционном способе учета затрат на предприятиях ГТБ в конце отчетного периода в Дт 20 «Основное производство» накапливается сумма фактических затрат по формированию турпродукта и услуг гостиничного хозяйства.

Таким образом, в конце месяца с Кт 20 приходятся сформированные турпродукты и услуги гостиничного хозяйства в Дт 40 «Выпуск готовой продукции, работ, услуг» по субсчетам №40/1 «Турпродукт», №40/2 «Гостиничные услуги».

Счет №40 предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции сданной заказчиком (туристом) турпродуктов и оказанных услугах за отчетный период. На этом счете определяется отклонение фактической производственной себестоимости этой продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) себестоимости. По дебету счета №40 отражается фактическая производственная себестоимость выпущенных из производства готовых турпродуктов, сданных работ и оказанных услуг, что отражается проводкой: Дт 40 – Кт 20.

По кредиту счета №40 отражается нормативная (плановая) себестоимость готовых турпродуктов, сданных работ и оказанных услуг, которые в течение месяца были уже переданы покупателю (туристу) или другой турорганизации, что отражается проводкой: Дт 90/2 – Кт 40.

Сопоставление дебетового и кредитового оборотов по счету №40 на последнее число месяца определяет отклонение фактической производственной себестоимости турпродукта (гостиничных услуг) от нормативной (плановой). Если нормативная себестои-

мость оказалась выше фактической, то на сумму этой разницы в бухучете делается проводка отрицательным числом: Дт90/2 – Кт 40.

Если фактическая себестоимость превысит нормативную (плановую), то сумма разницы должна быть дооприходована на счет учета проданных турпродуктов (услуг) проводкой: Дт 90/2 – Кт 40.

Таким образом, счет №40 ежемесячно закрывается и сальдо не имеет.

Отпуск готовой продукции со склада оформляют следующими первичными документами: приказом, накладной, накладной на внутреннее перемещение ценностей, накладной на отпуск материалов на сторону, товарно-транспортной накладной. На основе этих документов материально-ответственное лицо составляет реестр по расходу продукции и делает в карточке складского учета в графе «Расход» пометку о количестве (их стоимости) отпущенной со склада готовой продукции.

В турфирме в конце отчетного периода сформировывают туры по величине понесенных затрат, а также другие выполненные готовые гостиничные и туристские услуги списываются на продажу на основании акта выполненных работ (услуг).

На основании первичных документов переданных бухгалтерии бухгалтер выписывает счет-фактуру для оплаты покупателем, где указывает количество, цену, стоимость подлежащих оплате продукции, работ, услуг. С момента выписки счета-фактуры продукции или услуги считаются проданными, если продается готовая продукция со склада, то делаются следующие бухгалтерские проводки:

Дт 90/2 – Кт 43 – на сумму фактической себестоимости, отпущенной со склада готовой продукции;

Дт 62 – Кт 90/1 – на сумму продажной цены с НДС отпущенной готовой продукции и подлежащей к оплате покупателей;

Дт 90/3 – Кт 68 – начислен НДС с продажи готовой продукции;

Дт 90/2 – Кт 26 – списываются косвенные расходы на продажу;

Дт 90/2 – Кт 44 – списываются коммерческие расходы на продажу.

Если организация продает услуги, в том числе турпродукт, то бухгалтерские проводки будут выглядеть следующим образом:

Дт 90/2 - Кт 40 – списывается плановая фактическая себестоимость от переданного покупателем турпродукта;

Дт 62 – Кт 90/1 – отражается выручка от продажи турпродукта, т.е. его цена с НДС, подлежащая оплате от покупателей;

Дт 90/3 – Кт 68 – начислен НДС с продажи турпродукта;

Дт 90/2 – Кт 44 – списываются коммерческие расходы, по продаже относящиеся к проданному турпродукту.

Таким образом, в конце отчетного месяца бухгалтеру необходимо сопоставить дебетовый и кредитовый обороты на синтетическом счете №90 «Продажи». Так как по дебету этого счета записывают все расходы, связанные с продажей готовой продукции, а по кредиту – выручка и другие доходы. Разница между дебетовым и кредитовым оборотом показывает сумму прибыли (убытка) от продажи. Если кредитовый оборот выше дебетового, то сумма разницы, полученной прибыли списывается проводкой: Дт 90/9 – Кт 99. Если дебетовый оборот превысит кредитовый по окончании отчетного месяца, списывается сумма разницы – убытка проводкой: Дт 99 – Кт 90/9.

Соответственно ежемесячно счет №90 «Продажа» заключительными оборотами закрывается, и сальдо не имеет и соответственно не отражается в бухбалансе. Т.е. счет №90 «Продажа» является сопоставляющим результатным счетом, который необходим для определения финансового результата от продажи. На этом счете учитываются продажи организации, связанные с ее основной деятельностью.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету №90 «Продажа» закрываются внутренними записями на субсчете №90/9 с целью обнуления счета, в том числе с начала нового года получить новую информационную базу о выручке и себестоимости продаж.

Тема 18: «Учет финансовых результатов от продажи продукции (работ, услуг) и распределение прибыли»

План лекции.

- 1. Порядок выявления и бухгалтерский учет финансовых результатов от обычных видов деятельности на предприятиях ГТБ.*
- 2. Бухгалтерский учет прочих финансовых результатов.*
- 3. Бухгалтерский учет прибылей и убытков организации.*
- 4. Реформа бухгалтерского баланса*

1. Порядок выявления и бухучет финансовых результатов от обычных видов деятельности на предприятиях ГТБ.

Бухгалтерская прибыль (убыток) представляет собой конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период на основании бухучета всех хозяйственных операций организации.

Финансовые результаты от обычных видов деятельности на предприятиях ГТБ ежемесячно определяются на субсчете №90/9 «Прибыль (убыток) от продаж». К обычным видам деятельности относятся основная деятельность организации для цели, которой она создана. На предприятиях ГТБ это выручка от продажи туристских и гостиничных услуг, кроме того, на этом счете в турфирме может отражаться какая-то розничная торговля на пример сувенирование, а также выручка от продажи буфетов и других точек общественного питания, если они находятся на балансе данного предприятия.

Полученная прибыль от продажи отражается бухгалтерской проводкой Дт 90/9 – Кт 99, а полученный убыток от продажи – Дт 99 – Кт 90/9.

Порядок определения финансового результата на основании показателей доходов и расходов организации регламентируется ПБУ 9/99 «Доходы организаций» и ПБУ 10/99 «Расходы организации». В этих документах определен состав доходов и расходов по обычным видам деятельности для определения финансового результата. Разница между доходом и расходом является финансовым результатом. Если доход превышает расход - прибыль и наоборот.

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления связанные с выполнением работ, оказанием услуг. Выручка принимается к бухучету в сумме исчисленной в денежном выражении равном величине

поступления денежных средств и иного имущества величины дебиторской задолженности.

Расходами по обычным видам деятельности признаются расходы, связанные с изготовлением продукции ее продажей приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ и оказанием услуг.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтеру в сумме исчисленной в денежном выражении равной величине оплаты в денежной или иной форме или величине кредиторской задолженности.

Для цели формирования финансового результата от обычных видов деятельности организации определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, которые формируются на базе расходов по обычным видам деятельности. К ним относятся:

- 1) расходы, связанные с приобретением сырья, материалов и других МПЗ;
- 2) затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды;
- 3) амортизация внеоборотных активов;
- 4) прочие затраты, возникающие в процессе разработки, доработки МПЗ для целей производства продукции, выполнении работ, оказание услуг и их продажа.

Кроме того, расходы, связанные с продажей товаров, коммерческие и управленческие расходы.

Разница между доходом и расходом от обычных видов деятельности составляет финансовый результат, который переносится со счета №90 «Продажи» на счет №99 «Прибыли и убытки».

2. Бухгалтерский учет прочих финансовых результатов.

Для учета прочих доходов и расходов, которые турорганizations может получать в ходе своей хозяйственной деятельности, предназначен счет №91 «Прочие доходы и расходы», который имеет субсчета:

№91/1 «Прочие доходы» - сюда относятся суммы операционных и внереализационных доходов организации, при этом могут быть составлены проводки:

Дт 76 – Кт 91/1 – получен штраф от поставщика за нарушение договора поставки;

Дт 62 – Кт 91/1 – получена выручка от продажи основных средств в размере продажной цены, подлежащей оплате от покупателя.

№91/2 «Прочие расходы» - на этом счете учитываются внереализационные и операционные расходы организации, при этом могут быть составлены проводки:

Дт 91/2 – Кт 68 – начислен налог на имущество и другие местные налоги;

Дт 91/2 – Кт 66 – начислены % за пользование краткосрочным банковским кредитом;

Дт 91/2 – Кт 01 – списывается остаточная стоимость выбывшего основного средства.

№91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» - это результатный субсчет, на котором определяется финансовый результат организации от прочих видов деятельности. Заключительными проводками месяца бухгалтер списывает этот финансовый результат на счет №99 «Прибыли и убытки».

Если прочие доходы превысили расходы, то организация имеет прибыль, которая отражается проводкой: Дт 91/9 – Кт 99.

Если прочие расходы превысили доходы, то организация имеет убыток, который отражается проводкой: Дт 99 – Кт 91/9.

Таким образом синтетический счет №91 по аналогии счета №90 в конце месяца сальдо не имеет и в бухбалансе не отражается.

Прочими доходами и расходами организации признаются:

а) операционные – это доходы и расходы, связанные с предоставлением имущества организации в аренду, связанное с участием в уставном капитале других организаций, связанные с продажей и выбытием основных средств и иных активов, проценты уплачиваемые за пользование кредитами и займами, оценочные резервы, а также проценты полученные за предоставление кредитов и займов;

б) внереализационные – к ним относятся доходы и расходы, связанные с возмещением убытков по организации, прибыли и убытки прошлых лет, которые признаны в отчетном году, курсовые разницы, штрафы, пени, неустойки за нарушение коммерческих договоров, суммы дебиторской, кредиторской задолженности по которым истек срок исковой давности, суммы уценки или дооценки активов, расходы и доходы, связанные с благотворительной деятельностью, а также на осуществление спортивных мероприятий, отдых, развлечения, культурно-просветительных мероприятий для организации, некоторые виды налогов.

3. Бухгалтерский учет прибылей и убытков организации.

Бухучет непосредственно финансовый результат организации производится на синтетическом счете №99 «Прибыли и убытки». Счет активно-пассивный, по дебету записывают убытки, а по кредиту - прибыли, сальдо счета развернутое.

Финансовые результаты, то есть прибыли и убытки определяются и направляются на счет №99 со счета №90/9 «Прибыль (убыток) от продаж» или счет № 91 «Сальдо прочих доходов и расходов», которые ежемесячно определяются бухгалтером. Кроме того, на счете №99 отражаются суммы чрезвычайных доходов и расходов организации. Они возникают как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийные бедствия, пожары, аварии).

Кроме того, к ним относят страховые возмещения, стоимость материальных ценностей не пригодных к восстановлению и дальнейшему использованию, на пример: затоплен склад, в результате наводнения материалы со склада списываются по фактической себестоимости на убытки: Дт 99 – Кт 10.

На счет № 99 производятся начисления согласно документам налогового учета сумма налога на прибыль, которая отражается проводкой: Дт 99 – Кт 68. На этом же счете отражаются суммы штрафов и пени, которые начисляет инспекция по налогам и сборам, что отражается проводкой: Дт 99 – Кт 68.

По окончании отчетного года счет № 99 закрывается (обнуляется), так как финансовый результат на нем учитывают за отчетный финансовый год нарастающим итогом.

При этом заключительной проводкой декабря сумма чистой прибыли организации за год списывается проводкой: Дт 99 – Кт 84 «Нераспределенная прибыль, непокрытый убыток». А чистый убыток списывается обратной проводкой: Дт 84 – Кт 99 и в дальнейшем эти суммы показываются в бухбалансе как непокрытые прибыли и убытки прошлых лет.

На основе данных счета №99 составляется «Отчет о прибылях и убытках», который является одновременно и финансовым отчетом и аналитическим документом о порядке образования финансовых результатов по видам деятельности.

4. Реформация бухгалтерского баланса.

Реформация бухгалтерского баланса – это процедура переноса прибыли или убытков отчетного года со счета №99 «Прибыли и убытки» на счет №84 «Нераспределенная прибыль. При этом используются следующие бухгалтерские проводки:

Дт 99 – Кт 84 – списывается нераспределенная прибыль отчетного года

Дт 84 – Кт 99 – списывается непокрытый убыток отчетного года.

Данная процедура производится заключительными проводками декабря при составлении годовой бухгалтерской отчетности. Таким образом, счет 99 «Прибыли и убытки» обнуляется (закрывается) и на начало года сальдо не имеет. Это необходимо в целях разграничения отчетных периодов по учету финансовых результатов.

Тема 19: «Учет финансовых вложений»

План лекции.

- 1. Оценка и классификация финансовых вложений в бухгалтерском учете.*
- 2. Бухгалтерский учет движения финансовых вложений.*
- 3. Учет доходов и расходов по операциям с финансовыми вложениями организации.*

1. Оценка и классификация финансовых вложений в бухучете.

К финансовым вложениям относятся инвестиции организации, государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставный капитал других организаций, а также предоставленные другим организациям займы на территории РФ и за ее пределами.

Ценные бумаги – денежный документ, удостоверяющий имущественное право или отношение займа владельца документа к лицу, выпустившему такой документ.

В зависимости от связи с уставным капиталом различают:

- 1) финансовые вложения с целью образования уставного капитала. К ним относятся акции, вклады в уставный капитал других организаций и инвестиционные сертификаты, подтверждающие долю участия в инвестиционном фонде и дающие право на получение дохода от ценных бумаг, составляющих инвестиционный фонд;
- 2) долговые ценные бумаги: облигации, закладные, депозитные и сберегательные сертификаты, казначейские обязательства и векселя.

По формам собственности различают государственные и негосударственные ценные бумаги.

В зависимости от срока, на который произведены финансовые вложения, они делятся на долгосрочные (если срок их погашения превышает 12 месяцев или предполагаемый от них доход будет получен более чем через 12 месяцев) и краткосрочные (со сроком погашения менее 12 месяцев или вложения без намерения получать доход по ним более чем через 12 месяцев).

При оценке ценных бумаг в бухучете используют следующие показатели:

- а) номинальная стоимость – сумма, обозначенная на бланке ценной бумаги (суммарная стоимость всех акций по номиналу составляет уставный капитал организации);
- б) курсовая (рыночная) стоимость – это цена, определяемая как результат котировки ценной бумаги на вторичном рынке. Она отражает равновесие между совокупным спросом и равновесием за определенный период времени;

в) ликвидационная стоимость акций и облигаций устанавливается при банкротстве и отражает стоимость реализуемого имущества ликвидируемой организации в фактических ценах, которая выплачивается на одну акцию или облигацию;

г) покупная стоимость – сумма, выплачиваемая акционером за приобретение собственных акций или при досрочном погашении облигаций;

д) балансовая стоимость акций – определяется по данным бухбаланса путем деления собственных источников имущества на количество выпущенных акций;

е) учетная стоимость – сумма, по которой ценные бумаги отражаются в балансе на определенный момент времени.

В соответствии с законодательством финансовые вложения принимаются к бухгалтеру в сумме фактических затрат для инвестора. Фактическими затратами могут быть: суммы уплачиваемые продавцу ценной бумаги, суммы уплачиваемые специализированным организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг, вознаграждения уплаченные посредническим организациям, расходы по уплате процентов по заемным средствам, используемым на приобретение ценных бумаг до принятия их к бухгалтеру, иные расходы непосредственно связанные с приобретением ценных бумаг.

2. Бухучет движения финансовых вложений.

Долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения учитывают на активном счете №58 «Финансовые вложения», к которому открывают субсчета: №58/1 «Паи и акции», №58/2 «Долговые ценные бумаги», №58/3 «Предоставленные займы», №58/4 «Вклады по договору простого товарищества».

По дебиту счета №58 отражаются финансовые вложения организации в корреспонденции с кредита соответствующих счетов, например, счета №50, №51, №52, №10 и другие. С кредита счета №58 списываются финансовые вложения на счет №91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений ведут по видам вложений, в которые осуществлены эти вложения с обязательным получением данных о финансовых вложениях на территории страны и за рубежом.

Построение аналитического учета финансовых вложений должно обеспечивать возможность получения данных о краткосрочных и долгосрочных вложениях.

При использовании компьютерных систем по операциям на счете №58 формируются соответствующие машинограммы (учетные регистры) отражающие дебетовые и кредитовые обороты этого счета.

Все ценные бумаги, хранящиеся в организации, должны быть описаны в Книге учета ценных бумаг, которая должна содержать следующие обязательные реквизиты: наименование иметента, номинальная цена ценной бумаги, покупная стоимость, номер и серия ценной бумаги, общее количество и дата покупки, дата продажи.

Книга учета ценных бумаг должна быть спрошурована, скреплена печатью организации и подписями руководителя и главного бухгалтера, страницы пронумерованы. Исправления в Книге учета ценных бумаг могут вноситься только с разрешения руководителя и главного бухгалтера. Ответственность за организацию и хранение Книги несет руководитель.

На основании показателей Книги учета ценных бумаг делаются записи бухгалтерских проводок по учету ценных бумаг. На пример:

Дт 58 – Кт 51 – оприходована покупная стоимость облигаций;

Дт 76 – Кт 91 – начислена сумма годового дохода, т.е. % по облигации;

Дт 58 – Кт 91 – начислена сумма дохода как разница между покупной и номинальной ценой облигаций;

Дт 91/2 – Кт 58 – отражается погашение стоимости ценной бумаги;

Дт 51 – Кт 76 – получена сумма дохода, т.е. % по облигации;

Дт 58 – Кт 50 – предоставлен займ другой организации;

Дт 76 – Кт 91 – начислены % по предоставленному займу;

Дт 51 – Кт 58 – возвращена сумма займа;

Дт 51 –т Кт 76 – получены % на расчетный счет по предоставленному займу.

3.Учет доходов и расходов по операциям с финансовыми вложениями организации.

Доходы и расходы по операциям с финансовыми вложениями организация учитывает на счете №91 «Прочие доходы и расходы». Часть этих расходов и доходов является операционными: поступления и расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, прибыли или убытки, полученные в результате совместной деятельности организаций по договору простого товарищества, поступления и расходы, связанные с продажей ценных бумаг, % полученные за предоставление в пользование займов, отчисления в оценочные резервы.

Внереализационными доходами и расходами по операциям с финансовыми операциями являются: штрафы и пени за нарушение условий договоров, суммы дооценки или уценки ценных бумаг.

При погашении или продаже ценных бумаг их списывают с кредита счета №58 в дебет счета №91 «Прочие доходы и расходы» по их стоимости в момент продажи.

Выручку от продажи ценных бумаг зачисляют на счет учета денежных средств: Дт счета №50, №51, №52, а кредит счет №91. Далее определяют финансовый результат от продажи ценной бумаги. Если получена прибыль, то ее отражают проводкой: Дт 91/9 – Кт 99, если убыток, то: Дт 99 – Кт 91/9.

Финансовые вложения согласно законодательству должны подвергаться инвентаризации. При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливают: правильность оформления ценной бумаги, реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг, сохранность ценных бумаг, своевременность и полноту отражения в бухучете полученных документов по ценным бумагам.

Выявленные при инвентаризации неучтенные ценные бумаги, приходуются проводкой: Дт 58 – Кт 99. Недостачи и потери от порчи ценных бумаг отражаются проводкой: Дт 94 – Кт 58. Их возмещают по решению руководителя. Если установлено материально-ответственное лицо, то: Дт 73 – Кт 94. Если виновное лицо не установлено, то проводка: Дт 91/2 – Кт 94.

При отражении доходов и расходов по ценным бумагам используются бухгалтерские проводки:

Дт 76 – Кт 91 – начислен доход от долевого участия в другой организации;

Дт 76 – Кт 91 – начислен доход по облигации в конце года;

Дт 91 – Кт 58 – списывается часть разницы между стоимостью приобретения облигации и ее номинальной стоимостью;

Дт 58 – Кт 91 – начисляется годовая часть разницы между покупной и номинальной ценой ценной бумаги;

Дт 76 – Кт 91 – реализованы акции по продажной цене;

Дт 91 – Кт 58 – списывается балансовая стоимость этих акций;

Дт 91 – Кт 76 – отражены расходы по продаже акций;

Дт 76 – Кт 91 – начислены % по предоставленным займам;

Дт 99 – Кт 91/1 – получен убыток от операций с ценными бумагами;

Дт 91/9 – Кт 99 – получена прибыль от операций с ценными бумагами.

Тема 20: «Состав и содержание бухгалтерской (финансовой) отчетности в Российской Федерации»»

План лекции.

- 1. Сущность и назначение финансовой отчетности.*
- 2. Структура и содержание бухгалтерской отчетности на предприятиях гостиничного и туристического бизнеса..*
- 3. Сроки и порядок предоставления бухгалтерской отчетности.*

1. Сущность и назначение финансовой отчетности.

Бухгалтерская отчетность является завершающим этапом всего цикла учетных работ. Организации составляют на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность с целью получения необходимой информации для управления хозяйственной деятельностью.

Как элемент метода бухгалтерского учета отчетность представляет собой систему итоговых учетных показателей, характеризующих имущественное и финансовое положение предприятия на дату отчета. Главное требование предъявляемое к бухгалтерской отчетности – предоставление достоверной информации. Таким образом, окончательной целью учетной работы в организации является составление бухгалтерской отчетности и ее предоставление пользователям.

Под публичностью бухгалтерской отчетности понимают ее опубликование в газетах и журналах, доступных пользователям этой отчетности, либо распространение среди них брошюр, буклетов и других изданий, содержащих бухгалтерскую отчетность, а также в ее передаче территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организации для предоставления заинтересованным пользователям.

2. Структура и содержание бухгалтерской отчетности на предприятиях гостиничного и туристического бизнеса.

Бухгалтерская отчетность организации, за исключением отчетности бюджетных организаций состоит из:

- 1) бухгалтерского баланса;
- 2) отчета о прибылях и убытках;
- 3) приложений к ним, предусмотренных нормативными актами;

аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеративными законами подлежит обязательному аудиту;

4) пояснительной записки.

Формы бухгалтерской отчетности организации, а также инструкции о порядке их заполнения утверждаются Министерством финансов Российской Федерации..

Бухгалтерский баланс характеризует имущественное положение и финансовое состояние предприятия на отчетную дату. В активе баланса содержится информация о хозяйственных средствах организации, а в пассиве – об их источниках.

Отчет о прибылях и убытках показывает источники формирования финансового результата (прибыли или убытков) в целом по предприятию и по их составляющим частям за отчетный период.

Показатели бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках должны быть взаимосвязаны и тождественны данным синтетического учета, что в конечном итоге обеспечивает требование непротиворечивости бухгалтерской информации.

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Если при составлении бухгалтерской отчетности выявляется недостаток данных для формирования полного представления о финансовом положении организации в установленной законодательством форме, то бухгалтерская отчетность дополняется соответствующими показателями. При формировании бухгалтерской отчетности должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней, т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов отдельных групп пользователей.

Бухгалтерская отчетность должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений.

При составлении бухгалтерской отчетности организация должна последовательно от одного отчетного периода к другому придерживаться принятого содержания и форм бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, пояснений к ним и приложений. Изменение этих форм допускается в исключительных случаях, например при изменении вида деятельности. Существенные изменения должны быть раскрыты в пояснительной записке. По каждому числовому показателю в бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный период, должны быть приведены показатели минимум за два года, т.е. отчетный период и аналогичный период прошлого года.

Статьи бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и других отчетов, по которым отсутствуют числовые значения, прочеркиваются в типовых формах. Для со-

ставления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода.

Каждая форма бухгалтерской отчетности должна иметь наименование, отчетную дату, за которую она составлена, наименование организации с указанием ее организационно-правовой формы и формат предоставления числовых показателей.

Бухгалтерская отчетность составляется на русском языке в российской валюте (в рублях без копеек). Она подписывается руководителем и главным бухгалтером.

Требования к информации, формируемой в бухгалтерской отчетности определены Федеральным законом «О бухгалтерском учете», Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и ПБУ4/99.

1. Достоверность и полнота информации, т.е. она должна давать достоверную и полную информацию об имущественном и финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная и составленная исходя из правил, установленных законодательством РФ.

2. Нейтральность, т.е. при формировании бухгалтерской отчетности должно быть исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей информации перед другими.

3. Целостность, т.е. включение данных обо всех хозяйственных операциях организации, в т.ч. ее филиалов и подразделений.

4. Последовательность – соблюдение постоянства в содержании форм бухгалтерских отчетов.

5. Сопоставимость – показатели бухгалтерской отчетности должны содержать данные, позволяющие осуществить их сравнение с аналогичными данными за годы, предшествующие отчетному.

6. Соблюдения отчетного периода.

7. Правильное оформление отчетности, то есть соблюдение формальных принципов отчетности: составление на русском языке, в рублях, подписание руководителем и специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

В ПБУ4/99 определены подходы к раскрытию существенной информации, ориентированные на ее важность для заинтересованных пользователей. Там говорится, что при раскрытии существенной информации бухгалтерской отчетности:

а) должны приводиться обоснованные показатели, если без них невозможна достоверная оценка финансового положения и финансовых результатов организации;

б) существенная информация может приводиться в бухгалтерской отчетности общей суммой, но с раскрытием в пояснительной записке этой суммы для оценки данного показателя заинтересованными пользователями.

В формах бухгалтерской отчетности не должно быть никаких подчисток и пома-рок.

3. Сроки и порядок предоставления бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность является публичной, предоставляется собственником, руководителем организации финансовым органам, банку, в котором обслуживается организация и Государственному Комитету Статистики России.

Организация обязана предоставить промежуточную бухгалтерскую отчетность в течении 30 дней по окончании квартала, а годовую в течении 90 дней по окончании года.

День предоставления бухгалтерской отчетности определяется по дате ее почтового отправления или дате ее фактической передачи по принадлежности.

За не предоставление отчетности в установленные сроки на организацию налагаются штрафы.

При составлении бухгалтерской отчетности организация должна последовательно от одного отчетного периода к другому придерживаться принятых ею методов ведения бухгалтерского учета. Изменение этих методов допускается в исключительных случаях, например изменение вида деятельности. Существенные изменения должны быть раскрыты в пояснительной записке в бухгалтерской отчетности. Перед составлением годового бухгалтерского отчета организация обязательно должна провести необходимые подготовительные мероприятия и инвентаризацию товарно-материальных ценностей и основных средств, финансовых вложений, денежных средств, расчетов и расходов будущих периодов. Все выявленные в результате инвентаризации отклонения должны быть урегулированы записями в бухгалтерском учете.

Далее бухгалтер закрывает счета по учету затрат производства и делает оценку незавершенного производства. Далее закрываются счета по учету финансовых резервов, и в заключении производится реформация бухгалтерского баланса.

РАЗДЕЛ 3. Основы управленческого учета в организациях гостиничного и туристического бизнеса.

Тема 21: «Концепции и модели управленческого учета»

План лекции.

- 1. Предмет управленческого учета и его цели.*
- 2. Концепция управленческого учета*
- 3. Модели формирования издержек в управленческом учете.*

1. Предмет управленческого учета и его цели.

Управленческий учет – самостоятельное направление бухучета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией используемой для планирования в управлении, контроле и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений.

Бухгалтерский управленческий учет – это связующее звено между учетным процессом и управлением предприятием.

Предметом управленческого учета является производственная деятельность организации и ее отдельных структурных подразделений (сегментов – называемых центрами ответственности).

В управленческом учете под центром ответственности понимают структурное подразделение организации, во главе которого стоит менеджер, контролирующий затраты, доходы и средства инвестируемые в этот сегмент бизнеса.

Цель управленческого учета – формирование информационной базы, которая представляет собой интегрируемую систему учета затрат и доходов, нормирование, планирование, контроля и анализа показателей, необходимых для принятия операционных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия.

Финансовый и управленческий учет имеет один объект производственные ресурсы.

2. Концепции управленческого учета.

Объектами управленческого учета являются затраты (текущие, капитальные) предприятия и его отдельных структурных подразделений.

Хозяйственные операции, носящие исключительно финансовый характер, например операции с ценными бумагами, продажей и покупкой имущества, аренда, лизинг, выходят за рамки предмета управленческого учета.

Сегментарный учет можно определить как систему сбора отражающей информации о деятельности отдельных структурных подразделений организации.

В рыночной экономике трудно переоценить значение учета по сегментам бизнеса. На базе информации сегментарного учета строится система управленческого учета предприятия. Данные сегментарного учета удовлетворяют информационные потребности внутрифирменного управления, позволяют контролировать затраты и результаты на разных уровнях управления и составлять сегментарную отчетность.

При разработке системы управленческого учета ее основополагающим признаком должен выступать учет затрат по сферам деятельности в неразрывной связи с определением эффективности каждой сферы:

1. *снабженческо-заготовительная деятельность.* Занимает первоначальное положение. В ней отражаются следующие направления деятельности: расширение оптовых закупок, увеличение объемов производства, выбор метода закупки, эффективность инвестирования в оборотные средства предприятия и капитальные вложения в его снабженческо-заготовительные подразделения.

С этой целью собирается и обобщается информация по видам работ и по окладам, о ценах на приобретаемые МПЗ, об оценке выданных в производство материалов. Особое место занимает здесь смета затрат по процессам: приобретение, погрузка и разгрузка, сортировка и оценка качества, хранение, обеспечение рабочих мест и контроль за их использованием. Итоговая информация по этому разделу используется для расчета критической точки объема снабжения.

2. *производственная деятельность.* Это центральный раздел в управленческом учете. Здесь группируется информация о затратах по целям форм и их поведению. Большое место занимает нормирование издержек (материальных, трудовых, накладных), а также способы отражения затрат фактических и нормативных. Производственный учет – это единый процесс, учет затрат и калькулирование себестоимости.

3. *финансово-сбытовая деятельность.* Формируется информация об ассортименте выпуска продукции, его выгодности, составе покупки, рыночных тенденций, расходах на рекламу, маркетинг, упаковку, о сроках и качестве хранения на складах готовой продукции.

Поэтому составляются сметы затрат по отделам и сегментам финансово-сбытовой деятельности, на основе которых контролируется использование этих затрат. Руководству предоставляется информация по максимизации прибыли в конкретном периоде.

4. *управленческий учет организационной деятельности.* Этот раздел дает информацию менеджерам всех уровней о собственных затратах, о принципах формирования транспортных цен, об оптимизации, специализации и разделении труда на предприятии, правильности выбора размеров подразделений исходя из принципа: затраты – объем переработки сырья – прибыль. В данном разделе составляются и контролируются сметы расходов, общей себестоимости, транспортных цен, прибыли. Здесь формируется сводная информация по центрам затрат, ответственности и рентабельности.

5. *контролинг.* Это система управления процессом реализации конечной цели предприятия. Данный раздел имеет достаточно широкий спектр влияния, который включает регулирование деятельности, как предприятия, так и бизнеса.

Функции контролинга:

- а) информационная – формируется информация, обеспечивающая методологию принятия решений и их координацию;
- б) управляющая – определяются нормативные, плановые и фактические данные, а также отклонения, выявленные в работе предприятия, его структурах, подразделениях;
- в) контрольная – контроль экономичности работы предприятия и его подразделений.

3. Модели формирования издержек в управленческом учете.

Издержки - это денежные измерения суммы ресурсов, используемые с какой-либо целью. Затраты можно определить как издержки понесенные организацией в момент приобретения каких-либо материальных ценностей или услуг. Возникновение издержек относимых к затратам, сопровождается уменьшением экономических ресурсов организации или увеличением кредиторской задолженности. Затраты могут быть отнесены либо в активы, либо в расходы организации.

Для определения себестоимости затрат, стоимости запасов, полученной прибыли делается следующая классификация затрат.

1. *Входящие и истекшие.* Входящие – это те, средства, ресурсы, которые были приобретены, имеющиеся в наличии и должны принести доход в будущем. Если эти ресурсы в течение отчетного периода были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, они переходят в разряд истекших.

2. *Прямые и косвенные расходы.* К прямым относятся прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда, которые можно непосредственно отнести на опре-

деленное изделие и учесть по дебету счета №20 «Основное производство» или №23 «Вспомогательное производство». Косвенные расходы невозможно прямо отнести на какое-либо изделие, они распределяются согласно выбранной предприятием методики между отдельными изделиями, на пример пропорционально основной заработной плате рабочих или материалоемкости и количеству отработанных станкочасов. Обычно эти затраты в течение месяца учитываются на счетах №25 «Общепроизводственные расходы» и №26 «Общехозяйственные расходы».

3. *Основные и накладные расходы.* К основным относятся все виды ресурсов, потребление которых связано с выпуском продукции, оказанием услуг. Это предметы труда в форме сырья и материалов, амортизация основных средств, заработная плата основных рабочих и начисленный на нее ЕСН. Накладные расходы вызваны функциями управления и не зависят от объемов производства. Обычно это расходы, связанные с организацией деятельности предприятия и ее управления.

4. *Производственные и внепроизводственные расходы.* Производственные затраты должны включаться при расчете себестоимости выпускаемой продукции. Внепроизводственные – это затраты отчетного периода или периодические затраты.

5. *Одноэлементные и комплексные затраты.* Одноэлементные не могут быть разложены на составляющие их слагаемые. Например поэтому принципу построена классификация затрат по экономическим элементам (материалы, амортизация). Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов, например общехозяйственные.

6. *Приростные и предельные затраты.* Приростные являются дополнительными и возникают в результате изготовления и продажи дополнительной партии продукции. Постоянные затраты могут включаться в приростные или не включаться.

Предельные – представляют собой дополнительные затраты в расчете на 1 единицу продукции.

Для контроля и регулирования деятельности центров ответственности. Здесь затраты могут делиться на регулируемые и не регулируемые, контролируемые и не контролируемые.

Регулируемые подвержены влиянию менеджера центра ответственности, а на не регулируемые он воздействовать не может.

Тема 22: «Организация управленческого учета на предприятиях гостиничного и туристического бизнеса»»

План лекции.

- 1. Основы управленческого учета на предприятиях гостиничного и туристического бизнеса.*
- 2. Классификация затрат и ее влияние на организацию управленческого учета.*
- 3. Принятие управленческих решений.*
- 4. Бюджетирование.*

1. Основы управленческого учета на предприятиях гостиничного и туристического бизнеса.

В первую очередь необходимо сказать о тех предпосылках, на основании которых руководство предприятия принимает решение о формировании (или реорганизации) системы управленческого учета.

Главным и неоспоримым аргументом в пользу необходимости управленческого учета является экономическая среда. Процесс формирования рыночной экономики в России, пусть даже несколько затянувшийся и не совсем гладкий, тем не менее, уже привел к ощутимым результатам, а именно к совершенно иным условиям деятельности предприятий: появилась юридическая и экономическая самостоятельность, проявляющаяся в относительной свободе принятия решений при формировании производственной программы, выборе поставщиков, потребителей, посредников и других партнеров по бизнесу, ценообразовании, распределении продукции, ресурсов, доходов и т.д. Руководителям приходится принимать управленческие решения по самым разнообразным вопросам деятельности предприятия и нести риск и ответственность за оправданность каждого из них. Кроме того, конкуренты предприятия постоянно находятся в поиске более выгодных решений, стараются более эффективным способом удовлетворить потребителей, а потребители, в свою очередь, становятся все более осведомленными и придирчивыми.

Сложился весьма негативный стереотип, в соответствии с которым управленческий учет принято считать чем-то совершенно новым для отечественной практики. Если же посмотреть внимательно на инструменты управленческого учета, то окажется, что большинство из них давно известны российским специалистам и в ряде случаев весьма успешно применялись.

"Стаж работы" на отечественных предприятиях нормативного метода, например, составляет без малого 70 лет. Методология его внедрения и использования была проработана советскими учеными для большинства отраслей народного хозяйства.

Процедура планирования (бюджетирования) по своей внутренней логике принципиально не отличается от процедуры составления "Техпромфинплана" ("Плана социально - экономического развития"), за исключением начального пункта планирования - "Плана продаж". Если раньше, во времена государственно регулируемой социалистической экономики количественные и стоимостные показатели объемов реализации "спускались сверху", то теперь решения об объемах и ценах реализации предприятия принимают самостоятельно. В остальном же "Положение о порядке подготовки "Техпромфинплана" сохранило актуальность по сей день.

Все сказанное справедливо и по отношению к методологии калькулирования себестоимости.

В целом же организация на современных предприятиях управленческого учета не предполагает "постановку с нуля". Неразумно было бы отказываться от того положительного опыта планово - экономической и учетной работы, который уже имеет место на предприятии. Поэтому правильнее говорить не о постановке (организации), а о реорганизации системы управленческого учета. А чтобы реорганизация была проведена максимально эффективно, необходимо начать с "инвентаризации" - анализа системы управленческого учета в ее существующем виде.

К конкретным мероприятиям такого анализа можно отнести:

- анализ существующих в компании подсистем финансового, оперативного (производственного) учета;
- анализ учетной политики предприятия и адекватности избранных способов учета для получения информации в целях принятия управленческих решений;
- анализ сложившейся практики составления и оценки управленческих отчетов, качества содержащейся в них информации;
- анализ структуры и методов работы финансово - экономических служб предприятия;
- анализ роли и места этих служб в общей системе управления;
- анализ системы планирования (бюджетирования);
- анализ стратегии развития предприятия (цели и задачи экономического развития предприятия на долгосрочную перспективу, ожидаемое направление инвестиций, тактические подходы к решению перспективных задач).

На основе результатов проведенного анализа создается организационно - методологическая модель управленческого учета. В самом общем виде данная модель включает три составляющие - методологическую, организационную и техническую.

Среди мероприятий по формированию организационно - методологической модели можно назвать:

- 1) формирование системы показателей для управления предприятием;
- 2) переход к финансовой структуре предприятия и выделение центров финансового учета (ответности);
- 3) разработка "учетной политики" управленческого учета. Выделение объектов учета. Разработка учетных регистров управленческого учета. Составление перечня хозяйственных операций, критериев их признания и оценки. Разработка и утверждение регламента учета каждой операции;
- 4) формирование механизма взаимодействия финансового и управленческого учета;
- 5) выделение объектов калькулирования. Выбор варианта калькулирования;
- 6) разработка базовых форм управленческой отчетности;
- 7) разработка концепции и выбор программы для автоматизации управленческого учета;
- 8) разработка процедур анализа, контроля и принятия решений на основе информации управленческого учета;
- 9) выработка регламентов действий всех служб в рамках системы управленческого учета и закрепление их в соответствующих корпоративных стандартах.

Рассмотрим некоторые из перечисленных мероприятий.

Формирование системы показателей необходимо для комплексного отражения состояния и результатов деятельности предприятия. Рассмотрим один из таких показателей, связанный с использованием системы "директ - костинг". Хотя по-прежнему обобщающим целевым показателем деятельности остается прибыль предприятия, появляется новый показатель - маржинальный доход (сумма покрытия).

Маржинальный доход может быть рассчитан как по предприятию в целом, так и по отдельным продуктам (работам, услугам), подразделениям (например, заводам, цехам, участкам, и даже рабочим местам), географическим сегментам деятельности. Таким образом, появляется возможность сравнивать между собой рентабельность отдельных продуктов, географических сегментов, эффективность деятельности производственных подразделений до распределения постоянных (косвенных, общих) затрат. Это позволяет более

объективно оценивать деятельность, поскольку распределение постоянных (косвенных, общих) затрат искажает реальную картину, содержит в себе элемент субъективности.

Переход к финансовой структуре предприятия.

В результате роста объемов деятельности многие предприятия приходят к децентрализации принятия решений, что делается путем выделения на предприятии центров ответственности. В результате повышается "управленческая прозрачность" предприятия - легче планировать и контролировать деятельность отдельных менеджеров и подразделений.

Структура предприятия, таким образом, может рассматриваться как совокупность центров ответственности, связанных между собой линиями ответственности. Образуется иерархия центров ответственности во главе с генеральным директором, который несет ответственность перед владельцами (учредителями, вкладчиками) предприятия за прибыльное ведение бизнеса. Далее следует несколько функциональных и / или штабных подразделений, тоже являющихся центрами ответственности, еще ниже - центры ответственности, которые могут состоять из секций, подсекций и даже отдельных работников.

Каждый центр ответственности имеет свои "входы" и "выходы". Для центра ответственности по производству или по продаже "выход" может быть оценен по стоимости продукции, для других центров ответственности "выход" может быть измерен стоимостью оказанных услуг, для третьих - качеством.

"Входы" могут быть оценены по произведенным затратам. В этом случае система учета по центрам ответственности должна обеспечить возможность отделения затрат, контролируемых данным центром ответственности, от неконтролируемых им. При этом важным фактором может оказаться метод отнесения затрат на центр ответственности. Например, если затраты на ремонт оборудования распределяются на данный центр ответственности, то возможность контроля этих затрат весьма ограничена, но если они относятся пропорционально часовой ставке за каждый час отработанного времени и ремонт производится по запросу ответственного исполнителя, то степень их контролируемости возрастает.

Возможно формирование центров ответственности с разной степенью полномочий и ответственности:

- центр затрат (ответственность за затраты);
- центр доходов (ответственность за выручку);
- центр прибыли (ответственность за прибыль, то есть и за затраты, и за выручку);
- центр инвестиций (ответственность центра прибыли плюс ответственность за размеры и эффективность капитальных вложений).

По итогам этапа формирования центров ответственности разрабатывается "Классификатор центров ответственности", в котором закрепляются принципы их выделения, классификации и кодирования, и "Справочник центров ответственности", содержащий перечень центров ответственности предприятия.

Формирование механизма взаимодействия управленческого и финансового (собственно бухгалтерского) учета - одна из сложнейших проблем, решаемых при создании организационно - методологической модели. Здесь возможны различные варианты.

В практике западного учета применяются два варианта взаимосвязи управленческой и финансовой бухгалтерий с помощью контрольных счетов расходов и доходов финансовой бухгалтерии. При наличии прямой корреспонденции счетов управленческой бухгалтерии с контрольными счетами говорят об интегрированной системе учета на предприятии. Во втором варианте (вариант автономии) используются парные контрольные счета одного и того же наименования ("счета - экраны").

Планом счетов бухгалтерского учета, действующим с 2002 г., также предусмотрена возможность параллельного ведения учета затрат в системах собственно бухгалтерского учета и управленческого (производственного) учета с использованием счетов - экранов 30 - 39 Плана счетов.

Целесообразность применения того или иного варианта определяется даже не размерами предприятия и объемами осуществляемых хозяйственных операций, а степенью отличий методологий управленческого и финансового учета. То есть организация финансового и управленческого учета в единой системе счетов не всегда позволяет учесть специфику принципов управленческого учета, а наличие автономных систем финансового и управленческого учета ведет к повышению трудоемкости работ, дублированию информации, появлению расхождений.

Впрочем, допустим и некий "промежуточный" вариант, например ведение финансового и управленческого учета в разных планах счетов, но в рамках единой автоматизированной информационной системы. Подобные возможности реализуются в настоящее время большинством программ автоматизации деятельности предприятия. Естественно, что любой факт хозяйственной деятельности должен быть отражен в обеих подсистемах учета. Но при этом алгоритм учета для каждой подсистемы будет свой, поскольку в управленческом учете заложены свои учетные принципы, а кроме того, должна получить отражение расширенная информация, которая в финансовой бухгалтерии не учитывается. Это позволит устранить дублирование ввода информации и использовать принцип построения информационных систем: однократного ввода документа в систему и многократного использования.

Поскольку одна из главных задач постановки управленческого учета - удовлетворение информационных потребностей менеджеров различных уровней управления, весьма важным является перечень и содержание разработанных форм управленческой (внутренней) отчетности.

Для создания на предприятии системы внутренней отчетности необходимо прежде всего определить перечень информации, которая необходима менеджерам различных структурных звеньев, а также степень оперативности / регулярности ее предоставления. Для этого, как правило, проводится специальное обследование системы управления предприятием, выявляются полномочия менеджеров различных уровней управления по принятию решений и их информационные потребности.

2. Классификация затрат и ее влияние на организацию управленческого учета.

Основным объектом управленческого учета являются, как уже было отмечено выше, расходы (затраты). Для эффективной реализации управленческих задач принято также выделять такие категории объектов, как места возникновения затрат (МВЗ) и носители затрат.

Затраты - стоимостное выражение использованных в хозяйственной деятельности организации за отчетный период материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов. Затраты могут быть отнесены либо в активы, либо в расходы организации.

Расходы представляют собой отток экономических выгод в течение отчетного периода в форме уменьшения или использования активов организации или увеличения ее обязательств, приводящий к уменьшению капитала, отличный от распределения капитала между участниками организации.

По признаку принадлежности к отчетным периодам расходы организации делятся на две категории:

- расходы данного (текущего) отчетного периода;
- отложенные расходы.

Расходы данного (текущего) отчетного периода - расходы, обусловленные фактами хозяйственной деятельности текущего отчетного периода и признаваемые в отчете о прибылях и убытках данного периода.

Отложенные расходы - расходы, связанные с хозяйственными операциями по использованию ресурсов организации, осуществляемые в данном отчетном периоде с целью получения возможных доходов в будущем. Это условные расходы, поскольку они не признаны в качестве расходов в текущем отчетном периоде и в данном отчете о прибылях и убытках. Отложенные расходы подлежат капитализации на балансе организации.

Отложенные расходы по признаку возможности возникновения будущих ресурсов организации делятся на:

- инвестиции (капитальные вложения);
- расходы будущих периодов.

Расходы данного (текущего) отчетного периода по признаку взаимосвязи с доходами отчетного периода делятся на:

- расходы данного (текущего) отчетного периода, обусловленные полученными в данном отчетном периоде доходами;
- расходы данного (текущего) отчетного периода, не связанные с получением текущих доходов (расходы периода).

В зависимости от метода признания затрат в отчете о прибылях и убытках их можно разделить на "затраты на продукт" и "затраты (расходы) периода". "Затраты на продукт" непосредственно связаны с осуществлением производственной деятельности предприятия, изготовлением продукции. Они имеют место при наличии производства и в большей части отсутствуют при свертывании производства. "Затраты (расходы) периода" являются функцией отчетного периода, они связаны скорее с длительностью отчетного периода, чем с выпуском и продажей продукции. Таким образом, затраты (расходы) периода можно рассматривать в качестве убытков отчетного периода.

Затраты на продукт распределяются между текущими расходами, участвующими в формировании доходов отчетного периода, и запасами. Эти переходящие затраты (составляющие стоимость запасов) становятся расходами (в качестве себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг), только когда продукция реализована, что может произойти через несколько периодов после того, как она была произведена.

Затраты периода (например, ими могут быть управленческие и коммерческие затраты) признаются в том периоде (месяц, квартал, год), когда они были произведены; они не проходят через стадию запасов (то есть не признаются активами), а сразу же оказывают влияние на размер прибыли, отражаясь в отчете о прибылях и убытках. Рассмотрим нормативное регулирование использования данной классификации.

Уточним понятие управленческих и коммерческих расходов.

Управленческие расходы представляют собой расходы, связанные с осуществлением хозяйственных операций по использованию материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов в процессе управления предприятием и обусловленные его содержанием как единого имущественно - финансового комплекса.

Управленческие затраты имеют двойственную экономическую природу. С одной стороны, они могут рассматриваться как косвенные по отношению к выбранным объектам

учета затрат (видам деятельности, видам продукции, работ или услуг) текущие затраты, опосредованно связанные с извлечением текущих доходов в отчетном периоде.

С другой стороны, управленческие затраты могут быть квалифицированы как расходы периода, возникновение которых не связано с получением текущих доходов. Расходы периода признаются в отчете о прибылях и убытках немедленно по окончании отчетного периода.

Во втором случае управленческие затраты называются управленческими расходами и рассматриваются как вид операционных расходов - систематических (регулярных) расходов периода.

То есть в данном случае речь идет о том, что так называемые общехозяйственные расходы, существование которых связано в основном с процессом обслуживания и управления производственной деятельностью, собираемые по дебету счета 26 "Общехозяйственные расходы", могут выступать либо в качестве части текущих затрат, а впоследствии и расходов, будучи распределенными между объектами калькулирования на дебете счета 20 "Основное производство" (дебет счета 20 кредит счета 26), либо могут быть признаны в конце отчетного периода в качестве расхода (убытка) и относиться непосредственно с кредита счета 26 на счет учета продаж - 90 "Продажи"

Коммерческие расходы - расходы, связанные с продажей продукции (товаров, работ или услуг). Данные расходы накапливаются по дебету счета 44 "Расходы на продажу".

Затраты предприятия - сложное и многогранное явление. Для эффективного управления ими необходимо использовать классификацию, предполагающую группировку затрат по определенным признакам.

Наиболее распространенными группировками затрат, используемыми в отечественной практике учета, являются группировка по экономическим элементам, а также по статьям.

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ПО ЭКОНОМИЧЕСКИМ ЭЛЕМЕНТАМ.

Под экономическим элементом затрат принято понимать экономически однородный вид ресурсов, используемых для производства и реализации продукции (работ, услуг). Например, элемент "Затраты на оплату труда" отражает использование трудовых ресурсов, независимо от того, какие именно функции - производства, организации, обслуживания или управления - работники выполняют.

Принято выделять следующие экономические элементы:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;

- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Группировка затрат по экономическим элементам позволяет определять и анализировать структуру затрат предприятия. Для проведения такого рода анализа необходимо рассчитать удельный вес того или иного элемента в общей сумме затрат. В зависимости от этого соотношения, отрасли экономики можно разделить соответственно на материалоемкие (высок удельный вес материальных затрат в себестоимости), трудоемкие (высока доля затрат на оплату труда), фондоемкие (преобладает амортизация основных средств и иных внеоборотных активов).

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ПО СТАТЬЯМ.

Статья затрат - совокупность затрат, отражающая их однородное целевое использование.

Совокупность используемых статей затрат принято называть номенклатурой затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

Перечень статей затрат и их состав определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости с учетом характера и структуры производства, которые были разработаны на основе типовых рекомендаций в условиях плановой экономики и носят рекомендательный характер. По некоторым отраслям и видам деятельности разработаны новые методические рекомендации, более соответствующие реалиям рыночной экономики, или актуализированы старые. Вместе с тем предприятия могут вносить изменения в типовую номенклатуру затрат в соответствии с особенностями своей деятельности. В некоторых отраслях выделяются, например, транспортно - заготовительные расходы, амортизационные отчисления (в силу большого удельного веса) и т.д.

В качестве примера можно привести типовую номенклатуру статей:

1. Сырье и материалы;
2. Возвратные отходы (вычитаются);
3. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций и предприятий;
4. Топливо и энергия на технологические цели;
5. Заработная плата производственных рабочих;
6. Отчисления на социальные нужды;
7. Расходы на подготовку и освоение производства;

8. Потери от брака;
9. Общепроизводственные расходы;
10. Прочие производственные расходы;
11. Общехозяйственные расходы;
12. Коммерческие расходы.

Первые 10 статей образуют так называемую производственную себестоимость. Сумма всех 12 статей представляет собой полную себестоимость производства и реализации (продажи).

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ НА ПРЯМЫЕ И КОСВЕННЫЕ.

Прямые затраты - это затраты, которые в момент их возникновения можно непосредственно отнести на носитель затрат (объект калькулирования) на основе первичных документов (накладных, нарядов и т.д.). Это упрощенная формулировка, но она отражает суть вопроса. Косвенные затраты не могут быть отнесены в момент возникновения прямо на носитель затрат (объект калькулирования), для их отнесения необходимы дополнительные расчеты по распределению пропорционально той или иной выбранной базе.

На практике сложно отнести определенный вид или статью затрат однозначно к прямым или косвенным. Например, амортизация оборудования - это прямой или косвенный вид затрат? При пошиве на одной и той же швейной машине различных видов одежды амортизация швейной машины представляет собой по отношению к видам одежды косвенный вид затрат, так как в момент ее начисления невозможно точно сказать, к какой одежде конкретно и в каком объеме она относится. С другой стороны, если организация осуществляет всего один вид деятельности, например, предоставляет услуги сотовой связи, то амортизация базовой станции может быть в отдельных случаях отнесена к прямым видам затрат.

КЛАССИФИКАЦИЯ ПО СТЕПЕНИ ЗАВИСИМОСТИ ВЕЛИЧИНЫ ЗАТРАТ ОТ УРОВНЯ ДЕЛОВОЙ АКТИВНОСТИ (ОБЪЕМОВ ПРОИЗВОДСТВА)

В соответствии с данным признаком принято выделять условно - переменные и условно - постоянные затраты.

Условно - переменные - это затраты, величина которых зависит от уровня деловой активности.

Условно - постоянные - это затраты, величина которых не зависит от уровня деловой активности.

Следует заметить, что переменные затраты неоднородны. В зависимости от соотношения изменения затрат и объема производства их можно подразделить на пропорциональные, прогрессивные, дегрессивные и регрессивные. О пропорциональных говорят тогда, когда относительное изменение затрат равно относительному изменению объема или загрузки (например, основная заработная плата производственных рабочих при прямой сдельной оплате труда). Прогрессивные растут быстрее, чем увеличивается объем производства (например, оплата труда производственных рабочих при сдельно - прогрессивной системе); дегрессивные растут медленнее, чем объем производства (например, затраты на технологическую энергию и топливо, смазочные и обтирочные материалы); регрессивные сокращаются в абсолютном выражении, несмотря на рост объема производства.

К условно - постоянным затратам относят затраты, величина которых относительно не меняется с изменением объема производства (например, это могут быть амортизация основных средств при линейном способе ее исчисления, оплата труда управленческого персонала, затраты на охрану).

При анализе смешанных затрат необходимо применять методы, позволяющие выделить из них постоянную и переменную части. Наиболее простыми из них считаются метод анализа счетов, графический метод, метод "высшей и низшей точек". Для более тщательного изучения поведения затрат используются статистические и экономико - математические методы (метод наименьших квадратов (регрессионный анализ), метод корреляции и др.).

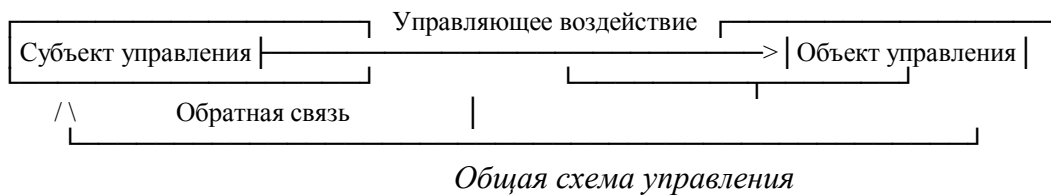
Следовательно, проблема разделения затрат на постоянные - переменные поддается решению, а современные средства вычислительной техники и программные продукты способны обеспечить не только оперативное и нетрудоемкое решение, а также хорошее качество информации для принятия управленческих решений.

3. Принятие управленческих решений.

Для определения места управленческого учета в системе управления предприятием рассмотрим ее подробнее.

Система управления предприятием, как и любая другая система управления, может быть представлена в виде совокупности субъекта управления, объекта управления и их взаимосвязей. Субъект управления вырабатывает управляющее воздействие в виде команд, сигналов, которые передаются объекту управления. Объект управления воспринимает управляющее воздействие и действует в соответствии с переданным ему управляющим сигналом. О том, что объект принял управляющее воздействие и отреагировал на не-

го, субъект управления узнает с помощью обратной связи. Можно изобразить систему управления в виде схемы.



Субъектом управления в системе управления предприятия выступают руководители, менеджеры всех уровней управления, наделенные определенными полномочиями по принятию решений. Объекты управления - различные ресурсы компании - работники, средства и предметы труда, научно - технический и информационный потенциал предприятия. Основными объектами управления в системе управленческого учета являются доходы и расходы, а также центры ответственности предприятия.

Управленческие воздействия реализуются с помощью основных функций управления, взаимосвязь и взаимодействие которых образуют замкнутый повторяющийся цикл управления: ... Анализ ... Планирование ... Организация ... Учет ... Контроль ... Регулирование ... Анализ. Функция принятия решений в рассматриваемом цикле управления не выделена, поскольку она является связующей управленческой функцией, то есть подразумевается ее присутствие на всех этапах управленческого цикла. Место управленческого учета проявляется на стадии подготовки и принятия управленческих решений, таким образом, управленческий учет задействован во всех функциях управления.

Как правило, к функциям специалиста по управленческому учету относят следующие обязанности:

- координация целей и планов подразделений и предприятия в целом;
- содействие руководству в достижении поставленных целей;
- организация работы по созданию и ведению системы управленческого учета;
- бесперебойное осуществление процессов планирования и контроля экономических результатов деятельности предприятия;
- обеспечение прозрачности в отношении затрат и результатов по предприятию в целом, а также по отдельным подразделениям и продуктам;
- создание методической и инструментальной базы по управлению рентабельностью и ликвидностью предприятия;
- разработка материалов для принятия управленческих решений и представление их руководству предприятия;

- консультирование руководителей по вопросам выбора наиболее эффективных вариантов действий, помощь в управлении затратами и результатами.

Эти функции показывают, какую важную роль играет специалист по управленческому учету в принятии управленческих решений.

Ответственная роль предполагает наделение специалиста по управленческому учету определенными специфическими правами, например:

- доступ ко всей информации, в том числе и к информации конфиденциального характера;
- право подготовки своего особого мнения с аналитически обоснованными оговорками;
- право отсрочки принятия решения с целью профессиональной его подготовки.

Поскольку специалист по управленческому учету имеет широкий спектр обязанностей и специальные права, при назначении на данную должность предъявляются достаточно высокие требования к теоретической подготовке и практическим навыкам в области управленческого учета.

4 . Бюджетирование.

Планирование представляет собой постановку целей деятельности в виде количественных и качественных показателей, которые необходимо достигнуть предприятию за тот или иной период.

В зависимости от периодов планирования (период планирования - временной промежуток, на который составляются и в течение которого реализуются планы) различают:

- оперативное (текущее) планирование - на период до 1 года;
- тактическое (среднесрочное) планирование - на период 1 - 3 года;
- стратегическое (долгосрочное) планирование - на период свыше 3 лет.

Внедрение на предприятии системы планирования призвано решить следующие задачи:

- повышение эффективности использования ресурсов предприятия;
- обеспечение координации деятельности и обеспечение взаимосвязи интересов отдельных подразделений и предприятия в целом;
- прогнозирование, анализ, оценка различных вариантов хозяйственной деятельности предприятия и повышение обоснованности принимаемых управленческих решений;
- обеспечение финансовой устойчивости и улучшение финансового состояния предприятия.

Необходимо заметить, что для обозначения процесса оперативного планирования в российской управленческой практике используется ряд понятий - "бюджетирование", "финансовое планирование", "планирование финансово - хозяйственной деятельности". Такое терминологическое разнообразие, по нашему мнению, скорее мешает специалистам, чем помогает.

Бюджет - это план, содержащий стоимостные показатели. Но стоимостные показатели можно "встроить" практически в любой план. Если, например, "План производства" отражает планируемую к производству продукцию в натуральном выражении - это план. Но если добавить в "План производства" еще одну колонку - "Стоимость произведенной продукции по учетной цене реализации", - план превратится в бюджет. Получается, что деление планов на собственно планы и бюджеты достаточно условно и практически любой план одновременно можно квалифицировать как бюджет. Таким образом, можно сказать, что план и бюджет - синонимы.

Рассмотрим предметное содержание отдельных планов предприятия.

Процедура планирования начинается с составления бюджета реализации.

Бюджет реализации (план продаж) показывает объем продаж по видам продуктов в натуральных и стоимостных показателях на протяжении бюджетного периода. Подготовка плана продаж - едва ли не самый ответственный момент в процедуре планирования. Во-первых, в последовательности составления планов он стоит первым, поэтому любое искажение показателей в плане продаж скажется на всех последующих планах. Во-вторых, как никакой другой, план продаж непосредственно связывает предприятие с внешней средой - покупателями.

При подготовке плана продаж должны быть учтены две группы факторов - внутренние и внешние.

Внутренние факторы определяют ограничения, связанные с самим предприятием. К ним могут относиться, например:

- возможности проектирования новых продуктов (предприятие не может разработать продукт, который требуется покупателю);
- уровень технологий, которыми располагает предприятие (например, предприятие не имеет необходимого оборудования);
- уровень производственных мощностей (предприятие не способно производить продукт в необходимом покупателю количестве и в необходимые сроки);
- отсутствие необходимых материалов (или средств для их приобретения);
- и т.д.

Поскольку данные факторы связаны с самим предприятием, определение их величины не составляет особого труда.

Внешние факторы отражают состояние внешней (по отношению к предприятию) среды и место предприятия в этой среде. К ним, например, могут относиться:

- уровень спроса на производимую предприятием продукцию и степень его сезонных колебаний;
- эластичность спроса (зависимость спроса от уровня цен);
- платежеспособность покупателей и динамика ее изменений;
- сложившаяся доля предприятия на данном рынке;
- количество и поведение конкурентов;
- общая экономическая ситуация в стране и т.д.

Очевидно, что крайне затруднительно достаточно точно определить количественные и качественные значения перечисленных факторов. Тем не менее они должны быть учтены при формировании плана продаж.

Сравнительно редко возникает ситуация, когда к началу планового периода предприятие уже подписало договоры и сформировало пакет заказов (в этом случае для подготовки плана продаж достаточно перенести в него данные из договоров). Подобная ситуация возможна при подготовке плана на ближайший месяц, реже - на ближайший квартал. При формировании годового плана придется план продаж прогнозировать.

При прогнозировании продаж используются фактические данные прошлых периодов. Далее на их основе строится прогноз будущих продаж. Для этого используются две группы инструментов:

- математические методы (средних квадратов, трендовый анализ);
- экспертная оценка (когда прогнозирование ведется на основе опыта и интуиции менеджеров).

При использовании любого из вариантов необходимо принять во внимание все рассмотренные выше факторы внешней среды.

На основе данных, сформированных в плане продаж, формируется план производства.

План производства определяет виды и количество продукции, которые должны быть выпущены в предстоящем бюджетном (плановом) периоде. Кроме количества готовой продукции, которая должна быть выпущена, план производства должен отражать информацию о производственных заделах - незавершенном производстве - на начало и конец периода.

При расчете количества готовой продукции, которая должна быть произведена в течение бюджетного периода, следует учитывать существующие запасы готовой продукции на начало периода и желаемую величину запасов на конец периода (так называемые переходящие запасы).

Для того чтобы при проведении расчетов учесть наличие переходящих запасов, следует воспользоваться балансовым уравнением. В общем виде его формула выглядит следующим образом:

$$\text{запасы на начало} + \text{поступление} = \text{выбытие} + \text{запасы на конец}$$

На основе количественных данных о выпуске продукции составляется группа планов, отражающая потребности в необходимых для этого ресурсах.

Бюджет прямых материальных затрат содержит информацию о затратах в предстоящем бюджетном периоде сырья, материалов, комплектующих в натуральном и стоимостном выражении по видам продуктов и в целом по предприятию.

Бюджет прямых затрат на оплату труда отражает потребность в основном производственном персонале и затраты на оплату его труда в предстоящем периоде.

План потребности в мощностях отражает необходимый для выполнения плана производства фонд рабочего времени оборудования и затраты, связанные с использованием оборудования в предстоящем периоде.

План общепроизводственных затрат отражает затраты на содержание производственной инфраструктуры, необходимой для выполнения производственного плана.

Статьями плана (сметы) общепроизводственных затрат могут быть:

- оплата труда работников, обслуживающих оборудование, машины, механизмы и транспортные средства;
- амортизация производственного оборудования, машин, механизмов и транспортных средств;
- ремонт основных средств цехового назначения; внутризаводское перемещение грузов и материалов;
- содержание аппарата управления цеха;
- содержание прочего цехового персонала;
- амортизация зданий, сооружений, инвентаря цехового назначения;
- другие статьи затрат общецехового назначения.

Бюджет производственной себестоимости содержит информацию о себестоимости видов продукции и затратах на производственную программу в предстоящем бюджетном периоде.

План общехозяйственных затрат отражает затраты на содержание в предстоящем бюджетном периоде обеспечивающей инфраструктуры по предприятию в целом.

Статьями затрат плана (сметы) общехозяйственных затрат могут быть:

- заработная плата аппарата управления предприятием;
- командировки и перемещения;
- содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны;
- амортизация основных средств и их содержание;
- охрана труда;
- подготовка кадров;
- организованный набор рабочей силы;
- налоги, сборы и отчисления и другие непроизводительные затраты.

План коммерческих затрат отражает затраты, связанные со сбытом продукции в предстоящем бюджетном периоде.

Поскольку часть статей коммерческих затрат может носить прямой характер по отношению к видам продукции, а часть - косвенный, желательно при составлении плана коммерческих затрат разделить затраты на две названные группы.

Бюджет доходов и расходов (план прибылей и убытков) отражает структуру и величину доходов и расходов предприятия в целом, отдельных центров ответственности (или направлений деятельности) предприятия и планируемый к получению финансовый результат в предстоящем бюджетном периоде.

Бюджет доходов и расходов

Статьи доходов и расходов	Сумма
Доходы по основной деятельности:	
Доходы по направлению 1	
Доходы по направлению 2	
Доходы по направлению n	
Прочие доходы	
Всего доходов	
Расходы по основной деятельности	
Расходы по направлению 1	
Расходы по направлению 2	
Расходы по направлению n	
Общехозяйственные расходы	
Коммерческие расходы	
Прочие расходы	
Всего расходов	
Результат	

"Доходная" часть данного бюджета формируется на основании содержащейся в плане продаж информации о размере выручки от реализации. "Расходная" - на основании бюджета цеховой (производственной) себестоимости, плана общехозяйственных затрат, плана коммерческих затрат.

Бюджет инвестиций (план капитальных затрат) отражает инвестиции, которые предприятию необходимо осуществить в предстоящем бюджетном периоде с указанием их размера и направления использования.

Бюджет движения денежных средств (план денежных потоков) отражает прогнозируемое поступление и выбытие денежных средств и других платежных инструментов в результате хозяйственной деятельности предприятия в предстоящем бюджетном периоде. По сути - это план движения денежных средств по расчетному счету и кассе.

Бюджет движения денежных средств призван обеспечить безусловную сбалансированность поступлений и использования денежных средств. Если в бюджете доходов и расходов в некоторые промежутки времени расходы могут превышать доходы, то в бюджете движения денежных средств в каждом периоде конечное сальдо должно быть положительным.

При подготовке бюджета движения денежных средств используется информация из рассмотренных выше бюджетов. Например, из плана продаж берется информация о суммах поступления денежных средств от реализации продукции. Из бюджета прямых материальных затрат - информация о суммах выплат, связанных с заготовлением материалов. Из бюджета прямых затрат на оплату труда - информация о суммах выплат по заработной плате и социальным отчислениям.

Отчет о движении денежных средств входит в состав годовой бухгалтерской отчетности организации, его содержание и форма регламентируются нормативными актами по бухгалтерскому учету Российской Федерации. Согласно п.29 Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (утверждено Приказом Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. N 43н) отчет о движении денежных средств должен содержать следующие числовые показатели:

Остаток денежных средств на начало отчетного периода;

Поступило денежных средств всего,

в том числе:

от продажи продукции, товаров, работ, услуг;

от продажи основных средств и иного имущества;

авансы, полученные от покупателей (заказчиков);

бюджетные ассигнования и иное целевое финансирование;

кредиты и займы полученные;
дивиденды, проценты по финансовым вложениям;
прочие поступления.

Направлено денежных средств всего

в том числе:

на оплату товаров, работ, услуг;
на оплату труда;
на отчисления в государственные внебюджетные фонды;
на выдачу авансов;
на финансовые вложения;
на выплату дивидендов, процентов по ценным бумагам;
на расчеты с бюджетом;
на оплату процентов по полученным кредитам и займам;
прочие выплаты, перечисления.

Остаток денежных средств на конец отчетного периода.

Рекомендуется в этой связи для целей анализа обеспечить сопоставимость и единый формат плана (бюджета) и отчета о движении денежных средств.

Прогнозный баланс (расчетный баланс) представляет собой планируемый баланс предприятия на конец предстоящего бюджетного периода. Иными словами, прогнозный баланс есть планируемое соотношение активов и пассивов предприятия, которое складывается в соответствии со структурой активов и пассивов на начало бюджетного периода и изменением в ходе реализации других планов.

Прогнозный баланс есть итоговый план, венчающий собой процедуру планирования.

Принято различать основные и вспомогательные планы (бюджеты). Рассмотренные выше виды планов относят к основным. Вспомогательные планы призваны обеспечить составление основных.

Например, для составления "Бюджета движения денежных средств", относящегося к категории основных, могут быть подготовлены вспомогательные планы "График поступления денежных средств от реализации" и "График налоговых выплат".

Совокупность основных планов, составленных для предприятия в целом, называют генеральным бюджетом (мастер - бюджетом).

Таким образом, можно говорить о планах отдельных структурных единиц предприятия (отдельных подразделений и направлений деятельности) и консолидированных планах (планах для предприятия в целом).

Среди основных бюджетов выделяют также: операционные планы (бюджеты текущей деятельности) и финансовые планы.

К операционным планам относят:

- бюджет реализации;
- план производства;
- бюджет прямых материальных затрат;
- бюджет затрат на оплату труда;
- план потребности в мощностях;
- план общепроизводственных затрат;
- бюджет производственной себестоимости;
- план общехозяйственных затрат;
- план коммерческих затрат.

К финансовым планам относят:

- бюджет доходов и расходов.
- бюджет инвестиций;
- бюджет движения денежных средств;
- прогнозный баланс.

Выделяют также непрерывные (скользящие) планы. Особенность их состоит в том, что по окончании очередного планового периода (месяца, квартала) к плану прибавляется новый. Таким образом, обеспечивается неизменность планового горизонта (в любой момент существует план, например, на год вперед).

На практике принято выделять статические и гибкие планы.

Статический план - это план, составленный для определенного уровня деловой активности.

Понятие гибкого плана можно трактовать двояко:

1) гибкий план - это совокупность планов, рассчитанных для нескольких уровней деловой активности (диапазона деловой активности). В этом смысле гибкий план - это совокупность статических планов.

В этой трактовке гибкий план используется до начала отчетного периода, когда менеджеры рассматривают и оценивают несколько вариантов развития событий;

2) гибкий план - это план, рассчитанный для фактического уровня деловой активности, но с использованием плановых показателей (например, цен реализации продукции, стоимости приобретаемых ресурсов и т.д.).

В этой трактовке гибкий план используется после окончания отчетного периода для анализа отклонений между фактическими и плановыми показателями.

Как уже было отмечено, планы могут создаваться для предприятия в целом (консолидированные планы) и для отдельных структурных единиц, называемых центрами финансовой отчетности. Таким образом, под центрами финансовой отчетности понимаются структурные единицы предприятия:

- для которых формируются планы;
- которые отчитываются за результаты выполнения планов.

Как правило, центры финансовой отчетности - это те же центры ответственности, но только достаточно крупные (цеха, производства или даже отдельные предприятия в рамках холдингов).

Закрепление основных и вспомогательных планов (бюджетов) за центрами финансовой отчетности (какие виды планов составляет каждый центр финансовой отчетности) определяется, в первую очередь, статусом центра финансовой отчетности. Под статусом в данном случае понимается совокупность показателей, отражающих характер ответственности структурной единицы. В зависимости от статуса принято выделять:

- центры расходов (ответственность за понесенные расходы);
- центры доходов (ответственность за полученные доходы);
- центры прибыли (ответственность как за понесенные расходы, так и за полученные доходы);
- центры инвестиций (ответственность за отдачу от инвестиций).

Если, например, центр финансовой отчетности имеет статус "центр расходов", потенциально возможными для него будут:

- план производства;
- бюджет прямых материальных затрат;
- бюджет затрат на оплату труда;
- план потребности в мощностях;
- план общепроизводственных затрат;
- бюджет производственной себестоимости.

Для центра финансовой отчетности со статусом "центр прибыли" к перечисленным видам планов может добавиться: План реализации; План общехозяйственных затрат; План коммерческих затрат; Бюджет доходов и расходов.

Тема 23: «Основы калькулирования себестоимости продукции на предприятиях гостиничного и туристического бизнеса»

План лекции.

1. *Сущность и основные принципы калькулирования себестоимости продукции.*
2. *Методы калькулирования себестоимости продукции.*
3. *Способы калькулирования турпродукции*
4. *Виды составляемых калькуляций.*

1. Сущность и основные принципы калькулирования себестоимости продукции.

Система калькулирования состоит из 2 компонентов:

1. калькуляционный учет – это аналитическая группировка и учет затрат обеспечивающие необходимые данные для исчисления себестоимости турпродукции;
2. калькуляция – способ расчета себестоимости единицы продукта, работ, услуг.

Процесс калькулирования себестоимости продукции в турорганизациях состоит из следующих этапов:

- а) сбор, группировка и детализация первичных затрат в разрезе калькуляционных статей по объектам учета затрат и калькулирования;
- б) исчисление себестоимости единицы продукции.

Калькуляционная работа в турфирмах организуется в соответствии с общей методологии планирования и учета затрат на производство и продажу продукции.

Она требует соблюдения общих принципов, обеспечивающих методологическое единство, исчисление себестоимости продукции и возможность использования данных калькуляций для анализа и оценки турорганизации. Такими принципами являются:

- 1) научно – обоснованная классификация затрат;
- 2) установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц;
- 3) выбор метода распределения косвенных расходов;
- 4) разграничение затрат по периодам;
- 5) выбор способов расчета себестоимости калькуляционной себестоимости калькуляционной единицы.

Выбор объектов учета затрат осуществляется в увязке с выбором объектов калькулирования и калькуляционных единиц.

Объектами учета затрат являются места их возникновения (центры затрат и ответственности, то есть цеха, отделы, службы).

Объектами калькулирования выступают формируемые турфирмой отдельные виды турпродукции и различных услуг. Калькуляционная единица – это измеритель объекта калькулирования. В турфирмах в качестве калькуляционной единицы используется турпутевка.

Основными задачами процесса калькулирования турфирмы является:

1. достоверное исчисление фактической себестоимости отдельных видов турпродукции;
2. контроль за уровнем себестоимости и соблюдением действующих норм и нормативных затрат;
3. определение рентабельности турпродукции и факторов влияющих на ее уровень;
4. оценка эффективности работы организации и ее отдельных структур путем сравнения затрат с результатами;
5. выявление использования резервов снижения себестоимости турпродукции.

2. Методы калькулирования себестоимости турпродукции.

В турорганизациях калькулирование себестоимости турпродукта можно организовать различными методами исходя из следующих принципов:

1. оперативности контроля затрат;
2. отношения к производственному процессу;
3. полнота включения затрат в себестоимость продукции.

По оперативности контроля затрат выделяют следующие методы.

1. Метод учета и калькулирования фактической себестоимости. В этом случае величина фактических затрат определяется по формуле:

$$Зф = Qф * Цф,$$

Зф – фактические затраты;

Qф – объем используемых ресурсов (количество);

Цф – фактическая цена используемых ресурсов.

2. Метод учета и калькулирования нормативной себестоимости. При этом методе затраты определяют по формуле:

$$З = Цф * (Qн + - Oq),$$

Qн – нормативный объем используемых ресурсов;

Oq – отклонение фактических затрат от нормативных, вызванные изменением количества используемых ресурсов.

Затраты можно определить по формуле, если норматив установлен по количеству.

Если норматив установлен по цене используемых ресурсов, то:

$$З=(Цн+-Оц)*Qф,$$

Оц – отклонение фактических затрат от норматива, вызванные изменением цен. При использовании нормативов и по количеству и по ценам используется формула:
 $З=(Цн+-Оц)*(Qн+-Oq).$

Нормативный метод затрат и калькуляции себестоимости предполагает обязательное предварительное составление по каждому туру нормативных калькуляций, которые рассчитываются на базе действующих на начало отчетного периода норм затрат.

При нормативном методе учет затрат ведется в пределах установленных норм и по отклонению от них. Информация об имеющихся отклонениях имеет огромное значение при принятии управленческих решений с целью оперативного воздействия на себестоимость и цену турпродукции.

Основными достоинствами этого метода по сравнению с методом калькулирования по фактической себестоимости турпродукции является:

- а) возможность контроля над затратами путем составления нормативных калькуляций;
- б) возможность контроля затрат путем сопоставления фактических значений с нормативными;
- в) возможность выявления и анализа мест причин виновников возникших отклонений по затратам;
- г) возможность оперативного принятия мер в ходе производственного процесса, а не только в конце отчетного периода.

Недостаток метода заключается в трудоемкости.

3. Метод плановой, прогнозной себестоимости. В данном счете за основу берутся допустимые затраты на турпродукцию и на ее единицу, исходя из прогрессивных норм расходов ресурсов с учетом передового опыта технологии и формирования турпродукции, а также имеющийся резерв.

На практике в качестве норм могут использоваться идеальные или прогнозные стандарты.

Идеальные показывают какими должны быть затраты организации в оптимальных условиях. Это цель на которую должна ориентироваться вся политика управления затратами (при отсутствии убытков).

Прогнозные – устанавливаются с учетом реальных условий функционирования организаций, т.е. на основе заранее заключенных договоров с поставщиками и предварительно известных цен и тарифов.

Стандарты устанавливаются на относительно длительный период, чтобы менеджеры могли опираться на них в принятии решений, но чтобы они не теряли актуальности, их

периодически пересматривают. На практике чаще для этого устанавливают годовой план (бюджет).

Затраты устанавливаются по аналогичной формуле используемой в учете нормативной себестоимости:

$$Z = (C_{n+} - O_{n+}) * Q_{n+} - O_q,$$

n – индекс планового значения.

По сравнению с нормативными данными метод обладает дополнительным преимуществом: более глубокая обоснованность плановых величин, увеличение точности прогнозов и эффективности контроля.

По отношению к производственному процессу учета затрат и калькулирования себестоимости турпродукции различают следующие методы.

1. Позаказный – его сущность в том, что учет затрат и калькулирование себестоимости продукции осуществляется по заказам на формирование одного индивидуального тура. Для этого на каждый тур (заказ) открывается карточка, в которой учитывают затраты в течение всего срока выполнения заказов.

Первичная документация оформляется на каждый заказ отдельно. Прямые затраты включаются в себестоимость заказа на основании первичных документов, а косвенные распределяются пропорционально основным расходам. В течение срока выполнения заказа затраты учитываются как незавершенное производство. По окончании формирования заказа карточка закрывается, подсчитываются затраты на выполнение заказа, т.е. фактическая его себестоимость.

2. Пооперационный метод – его суть в том, что основным объектом отнесения затрат являются операции. Затраты на каждую операцию распределяются по единицам турпродукции пропорционально средней величине добавочных затрат.

В зависимости от полноты включения затрат в себестоимость продукции, могут быть использованы следующие методы:

1) по полной себестоимости – его суть в том, что в себестоимость турпродукции включаются все издержки организации независимо от их деления на основные (переменные) и накладные (постоянные), прямые и косвенные.

Затраты которые непосредственно можно отнести на турпродукцию распределяются с начала по центрам ответственности, где они возникли, а затем на собственности турпродукции, пропорционально величине основных затрат.

2) по неполной усеченной себестоимости – его суть в том, что на продукцию при исчислении ее себестоимости описываются только основные (переменные) затраты, а на-

кладные расходы в себестоимость турпродукции не включают, а относят на уменьшение финансового результата того отчетного периода, когда они возникли.

Разница между выручкой от продажи турпродукции и основными затратами (неполной себестоимости) представляет собой морженальный доход. Моржа – (наценка, накидка) часть выручки, которая предназначена для покрытия накладных постоянных расходов и на получение прибыли.

3. Способы калькулирования турпродукции.

В управлении затратами турорганизации возможно применение следующих способов калькулирования себестоимости.

1. Нормативный – это составляющая часть нормативного метода учета затрат. Основными параметрами этого способа является наличие норм затрат, составление нормативной калькуляции себестоимости формируемых турпакетов, достоверное документирование и учет затрат в разрезе действующих норм и по отклонениям от них.

2. Способ прямого расчета – его суть в том, что себестоимость турпродукции, определяется на основе прямого учета затрат, а себестоимость турпакета исчисляется делением общей величины затрат по этой турпродукции на количество полученных единиц.

3. Способ пропорционального распределения затрат – применяется для калькулирования себестоимости продукции в условиях формирования нескольких видов турпродукции, когда прямое отнесение затрат не возможно.

4. Комбинированный способ – представляет собой сочетание нескольких перечисленных выше способов.

4. Виды составляемых калькуляций.

Применяются различные виды калькуляции себестоимости турпродукции. Их можно разделить на две большие группы:

- 1) предварительные - плановая, сметная, нормативная;
- 2) последующая - фактическая.

Плановая составляется на основе прогнозных допустимых норм и экономических нормативов на год (квартал). Представляет собой задание турфирме.

Сметная является разновидностью плановой, но она составляется в разовом порядке на отдельные турпакеты и используется для установления цен.

Нормативная – расчет себестоимости на основе действующих на начало месяца норм и нормативов затрат. Она использует нормы и нормативы затрат, отражающие дос-

тигнутый уровень формирования турпродукта, используется для управления, контроля и анализа производственных процессов.

Фактическая – составляется по данным бухучета затрат в разрезе калькуляционных статей расходов предусмотренных планом. Это расчет фактической себестоимости сформированной турпродукции.

Список рекомендуемой литературы

1. *Гражданский кодекс Российской Федерации (Часть 1). Принят Законом РФ от 30.11.1994г., №52 - ФЗ
2. *Гражданский кодекс Российской Федерации (Часть 2). Принят Законом РФ от 26.01.1996г., №15 - ФЗ
3. *Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть 1). Принят Законом РФ от 31.07.1998г., №146-ФЗ
4. *Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть 2). Принят Законом РФ от 05.08.2000г., №117-ФЗ
5. *«О бухгалтерском учете» Закон РФ от 21.11.1996г., №129 - ФЗ
6. Альбом новых унифицированных форм первичной учетной документации. Утвержден постановлением Госкомстата России от 30.10.97 г. №71а
7. 8Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Приказ Минфин РФ от 29.07.1998г., №34н. В ред. Приказов Минфин РФ от 30.12.1999г., №107н, от 24.03.2000г., №31н
8. *«Об основах туристской деятельности в Российской Федерации» Закон РФ от 24.11.1996г., № 132-ФЗ
9. *План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Инструкция по его применению. Приказ Минфин РФ от 31.10.2000г., №94н
10. *Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98). Приказ Минфин РФ от 09.12.1998г., №60н. В ред. Приказа Минфин РФ от 30.12.1999г., №107
11. *Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (ПБУ 2/94). Приказ Минфин РФ от 20.12.1994г., №167
12. *Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2000). Приказ Минфин РФ от 10.01.2000г., №2н
13. *Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). Приказ Минфин РФ от 06.07.1999г., №43н
14. *Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01). Приказ Минфин РФ от 09.06.2001г., №44н.
15. *Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/2001). Приказ Минфин РФ от 30.03.2001 г. №26н.

16. *Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98). Приказ Минфин РФ от 25.11.1998г., №56н
17. *Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/98). Приказ Минфин РФ от 25.11.1998г., №57н
18. *Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99). Приказ Минфин РФ от 06.05.1999г., №32н. В ред. Приказа Минфин РФ от 30.12.1999г., №107н
19. *Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Приказ Минфин РФ от 06.05.1999г., №33н. В ред. Приказа Минфин РФ от 30.12.1999г., №107н
20. *Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» (ПБУ 11/2000). Приказ Минфин РФ от 13.01.2000г., №5н
21. *Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000). Приказ Минфин РФ от 27.01.2000г., №11н
22. *Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000). Приказ Минфин РФ от 16.10.2000г., №92н
23. *Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000). Приказ Минфин РФ от 16.10.2000г., №91
24. *Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию»(ПБУ 15/01) Приказ Минфина РФ от 2.08.2001 г. №60
25. *Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности»(ПБУ 16/02) Приказ Минфина РФ от 2.07.2002 г. №66н
26. *О порядке ведения кассовых операций. Письмо Центробанка России от 04.10.1993г., №18. В ред. Письма Центробанка РФ от 26.02.1996г., №247
27. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, МБП, работ в капитальном строительстве. Постановление Госкомстат РФ от 30.10.1997г., №71 а. В ред. Постановления Госкомстат РФ от 11.11.1999г., № 100
28. О типовых методических рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства. Приказ Минфин РФ от 21.12.1998г., №64н
29. Рекомендации по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства: приложения №1, 2 к письму Минфин РФ от 24.07.1992г., №59
30. *Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Приказ Минфин РФ от 13.06.1995г., №49

31. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: учебник для ВУЗов.- М.: ЮНИТИ - ДАНА, 2001 - 304 с.
32. Гостиничный и туристический бизнес. Под ред. проф. Чудновского А.Д. - М., Ассоциация авторов и издателей «Тандем». ЭКМОС, 1998. - 352 с.
33. Керимов В.Э., Сухов Р.А. Производственный учет в туристских организациях: учебно-практическое пособие. М.: Издательский Дом «Дашков и К», 2000. - 99с.
34. Кисилевич Т.И. Внутренний контроль в санаторно-курортных организациях. - М.: Финансы и статистика, 2002. - 128 с.
35. *Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие- 2-е изд., перераб. и доп.- М.:ИНФРА-М, 2002.-640с.
36. *Кольках О.Н. Компьютерная бухгалтерия для всех. - Ростов - на - Дону: Феникс, 1996.-416с.
37. Комментарий к федеральному закону «О бухгалтерском учете» с постатейными материалами. /Сост. А.С. Петров. - М.: ИНФРА - М, 1998. - 144с.
38. Комментарии к новому Плану счетов бухгалтерского учета/Под ред. А.С. Бакаева. - М.: Информационное агентство «ИПБ-БИНФА», 2001-427 с.
39. Керимов В.Э., Сухов Р.А. Производственный учет в туристических организациях: учебно-практическое пособие. - М.: издательский дом «Дашков и К», 2000. - 99с.
40. *Малькова Г.Н. Международные бухгалтерские стандарты (МБС): Учебное пособие. - СПб: 1997. - 147с.
41. Менеджмент туризма: Финансы и бухгалтерский учет в туризме: Учебник. - М.: Финансы и статистика, 2001. -336с.
42. *Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности. Учебное пособие. - М: «Инфра-М», 2002. - 275с.
43. Формирование себестоимости продукции. / Под ред. Захарьина В.Р. - М. «Налоговый вестник», 1999. - 360с. 45. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: учебник. Пер . с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2000.-576с.
44. Экономика современного туризма. Под ред. Г.А.Карповой. М- СПб, Издательский торговый дом «Герда», 1998. - 412 с.

* - имеются в библиотеке ОрелГТУ.