

Министерство образования и науки Российской Федерации

Государственное образовательное учреждение
высшего профессионального образования

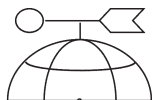
Российский государственный
гидрометеорологический университет

М.М. ГЛАЗОВ, Е.Е. ПЕТРОВА, М.С. АНТИПОВ, Е.А. СУЧАЛКИНА

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

Учебное пособие

Специальность: 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»



РГГМУ

Санкт-Петербург

2011

ББК 65.052
УДК 657:656.2 (075)

Одобрено Ученым советом экономического и социально-гуманитарного факультета РГГМУ

Глазов М.М., Петрова Е.Е., Антипов М.С., Сучалкина Е.А.

Теория бухгалтерского учета: экологический аспект : Учебное пособие. — СПб.: Астерион, 2011. — 96 с.

ISBN 978-5-94856-795-2

В учебном пособии рассматриваются теоретические основы бухгалтерского финансового учета. В нем излагаются основные понятия и принципы, место и значение бухгалтерского учета в автоматизированных системах управления. В представленном пособии содержится анализ нормативно-законодательной базы бухгалтерского и налогового учета, направленный на выявление информации, необходимой для управления природопользованием в экономике предприятий. Рассмотрены возможности управленческого учета по подготовке экологической информации для решения различных задач в процессе управления предприятием.

Учебное пособие предназначено студентам специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»; кроме того, оно может быть использовано студентами экономических специальностей и работниками учетно-аналитических и планово-финансовых служб организаций для повышения их квалификации.

Рецензенты:

доктор экономических наук, профессор Е.С. Ивлева,
Санкт-Петербургская Академия управления и экономики;

доктор экономических наук, профессор Н.В. Войтоловский,
Санкт-Петербургский университет экономики и финансов

ISBN 978-5-94856-795-2

© Глазов М.М., Петрова Е.Е., Антипов М.С.,
Сучалкина Е.А.

© Российский государственный гидрометеорологический университет (РГГМУ), 2011

ВВЕДЕНИЕ

Бухгалтерский учет — важный элемент финансово-экономических отношений в человеческом обществе. В сфере действия организации любой формы собственности он выступает как:

— звено управления, осуществляющее взаимную связь между руководством организации и его трудовым коллективом;

— специальный финансовый язык, с помощью которого отражаются сущность и специфика хозяйственной деятельности.

В целом, бухгалтерский учет выполняет функции особой информационно-технической системы, обеспечивающей непрерывность и устойчивость работы коммерческой организации, предсказуемость ее финансового результата. С этой точки зрения, он не может быть заменен никаким другим равнозначным экономическим механизмом или однотипной финансовой структурой.

Бухгалтерский учет как система регистрации, контроля и анализа хозяйственной деятельности людей зародилась несколько тысячелетий тому назад. Он развивался и совершенствовался одновременно с развитием человеческого общества. Понятия и принципы бухгалтерского учета отбирались, шлифовались и дополнялись все новыми и новыми поколениями. Свои вклады в эту научно-практическую деятельность людей внесли многие эпохи и государства.

Многогранность природопользования обуславливает разные подходы в процессе исследования взаимоотношений общества и природы. Исследование природопользования в узком смысле этого слова означает изучение бизнес-процесса предприятий, в котором природные ресурсы включаются в кругооборот его активов. С позиции экономики предприятий использование природных ресурсов хозяйствующими субъектами связано с определенными затратами, выражающими разные стороны природопользования. С одной стороны, использование природных ресурсов отражается в бухгалтерском учете в виде затрат на подготовку природных ресурсов к освоению и платы за их использование. С другой стороны, использование природных ресурсов в производственной деятельности оказывает негативное воздействие на окружающую природную среду, изменяя отдельные ее компоненты, и в бухгалтерском учете отражается в виде затрат на охрану природы, оплаты негативного воздействия и возмещения экономического ущерба от экологических нарушений.

Сложившаяся в современных условиях общемировая тенденция повышения прозрачности бизнеса и его ответственности перед обществом и окружающей средой определяет потребность в информации о природоохранной деятельности предприятий.

ГЛАВА 1. ХОЗЯЙСТВЕННЫЙ УЧЕТ, ЕГО СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ. ВИДЫ ХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА

1.1. Сущность хозяйственного учета и его значение

Под учетом вообще следует понимать фиксирование тех или иных фактов или явлений для последующего использования полученных сведений в определенных целях.

Хозяйственный учет — это учет хозяйственной деятельности организации, который дает необходимые сведения о производстве, распределении и потреблении материальных благ (например, сведения о выпуске продукции и т.д.).

Получение указанных сведений обеспечивается путем наблюдения, изменения и регистрации фактов хозяйственной деятельности, а также их группировки и обобщения.

Полученные показатели используются в целях контроля и управления деятельностью организации.

В хозяйственном учете используется три вида измерителей: натуральные, трудовые и денежные.

Натуральные измерители используются для выражения объектов учета в натуральных единицах (кг, шт., м).

Однако, используя натуральные измерители нельзя получить обобщенные характеристики разнообразных объектов,

Трудовые измерители применяются для исчисления количества затраченного рабочего времени и выражаются в рабочих днях, часах, минутах. Трудовые измерители часто сочетаются с натуральными (количество выпущенной продукции или выполненной работы в единицу времени). Трудовые показатели, также как и натуральные, не являются универсальными.

Денегные измерители применяются для отражения имущества, обязательств и хозяйственных операций в едином универсальном измерении — рублях.

1.2. Виды хозяйственного учета

В системе хозяйственного учета выделяются три взаимосвязанных его вида: оперативный, статистический и бухгалтерский.

Между собой они отличаются составом отражаемых явлений, назначением и способами осуществления.

Оперативный учет — это система текущего наблюдения и контроля отдельных сторон деятельности организации. Эта информация необходима для повседневного текущего руководства и управления (например, ежедневные сведения о выпуске продукции).

Следовательно, оперативный учет характеризуется краткостью и быстротой получения сведений. При этом информация может быть получена не только из документов.

Статистический учет — это система сбора и обработки данных о массовых и общественных явлениях. В нем определяются различные количественные и качественные показатели, которые обобщаются по отраслям и по народному хозяйству в целом. Поэтому статистика использует информацию оперативного и бухгалтерского учета, а также применяет специальные методы (переписи, обследования и т.д.).

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

В бухгалтерском учете все объекты должны быть оценены в денежном выражении.

В современных условиях бухгалтерский учет представлен двумя видами учета: финансовым и управленческим.

Финансовый учет обеспечивает информацией, предназначенной для использования не только внутри предприятия, но и внешними пользователями.

Управленческий учет охватывает все виды учетной информации, необходимой аппарату управления организацией для принятия обоснованных управленческих решений.

Показатели управленческого учета являются коммерческой тайной.

Кроме бухгалтерского учета ведется налоговый учет, который призван правильно рассчитывать налогооблагаемую базу по отдельным видам налогов и своевременно производить расчеты с бюджетом по ним.

ГЛАВА 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ КАК НАУКА

2.1. Значение бухгалтерского учета и его задачи

Бухгалтерский учет обязаны вести все организации, находящиеся на территории РФ. Главная цель бухгалтерского учета заключается в формировании своевременной количественной и качественной информации о финансовой деятельности организации.

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

— формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям;

— обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций

и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

— предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

2.2. Функции бухгалтерского учета

В системе управления бухгалтерский учет выполняет ряд функций, основными из которых являются: контрольная, обеспечение сохранности собственности, информационная, обратной связи, аналитическая.

Контрольная функция

В условиях совершенствования управления, наличия различных форм собственности, формирования рыночных отношений происходит усиление контрольной функции бухгалтерского учета благодаря развитию его форм и методов, использованию зарубежного опыта, широкому внедрению вычислительной техники, использованию возможностей автоматизированных рабочих мест бухгалтера, экономиста, аналитика.

В единой целостной системе бухгалтерского учета роль его контрольной функции усиливается и приобретает еще большее значение, поскольку администрации, руководителям, менеджерам необходимо знать, например, не только финансовое состояние своего предприятия, но и финансовое положение, платежеспособность предприятий-конкурентов.

Контроль — это процесс, позволяющий определить достижение организацией своих целей. Процесс контроля состоит из установления стандартов, измерения фактически достигнутых результатов и проведения корректировок в том случае, если достигнутые результаты существенно отличаются от установленных стандартов.

Различают три вида контроля: предварительный, текущий и последующий (заключительный).

В бухгалтерском учете отражается весь кругооборот средств предприятия, источников их формирования и хозяйственные процессы. Качественная учетная информация позволяет осуществлять контроль на разных стадиях производства, контролировать в случае необходимости во всех деталях деятельность предприятия и его подразделений, анализировать ее и на базе этой информации подготавливать, обосновывать и принимать соответствующие управленческие решения на различных уровнях управления.

Обеспечение сохранности собственности

Эта функция тесно связана с совершенствованием системы бухгалтерского учета и усилением его контрольной функции.

Научно организованная система учета позволяет не только вскрывать растраты и хищения, выявлять деятельность различных коррумпированных группировок, но и предупреждать их. Инструментом для реализации этой функции является инвентаризация имущества предприятия, которая позволяет определить изменения, происшедшие в составе собственности.

Действенная система бухгалтерского учета позволяет совместно с другими службами обеспечить сохранность собственности, создать заслон всевозможным видам хищений, порчи и потерь.

Информационная функция

Одна из главных функций, которую выполняет бухгалтерский учет в системе управления в условиях формирования рыночной экономики — информационная функция. На современном этапе роль и значение своевременно поступающей объективной экономической информации усиливаются.

Учет является важнейшим источником, поставщиком фактической информации различным объектам управления — службам предприятия, его подразделениям, менеджерам, которые, используя эту информацию с другими данными, вырабатывают и принимают соответствующие управленческие решения.

Расчеты показывают, что на долю бухгалтерской информации приходится свыше 70% общего объема экономической информации (колебания этого показателя зависят от особенностей техники и технологии производства, организации производства, труда, управления).

Бухгалтерская информация должна содержать минимальное количество показателей, но удовлетворять максимальное число ее пользователей на разных уровнях управления. Информация должна быть необходимой и целесообразной, исключая лишние показатели. Необходимо также, чтобы бухгалтерская информация формировалась с наименьшими затратами труда и времени.

Функция обратной связи

Бухгалтерский учет выполняет функцию обратной связи, без которой немислимо действие системы управления, тем более ориентированной на широкую автоматизацию.

Системный бухгалтерский учет обеспечивает работников управления фактическими данными о деятельности предприятия и его подразделений за определенный период, о состоянии имущества, источников его образования, обязательств предприятия, о взаимоотношениях с поставщиками, покупателями, заказчиками, банками, налоговой инспекцией, иностранными партнерами, о формировании финансовых результатов; прибыли и ее использовании, об отношениях с собственниками (акционерами, учредителями и другими заинтересованными).

Используя обратную связь с помощью бухгалтерской информации, отражающей фактические значения показателей, осуществляют контроль за выполнением плановых показателей, стандартов, норм и нормативов, смет, соблюдение экономного использования всех видов ресурсов, устанавливают различные недостатки, выявляют резервы производства и степень их мобилизации и использования. Система бухгалтерского учета обеспечивает управление обратной связью на любом уровне. Никакая другая система не в состоянии выполнить эту задачу.

Аналитическая функция

В современных условиях совершенствования управления и формирования рыночных отношений аналитическая функция также важна, так как достоверная и юридически обоснованная бухгалтерская информация используется для анализа финансовой и производственно-хозяйственной деятельности предприятия и его подразделений.

Реализация этой функции позволяет осуществлять анализ по всем разделам бухгалтерского учета, в том числе использования всех видов ресурсов, затрат на производство и продажу продукции, правильность применяемых цен, что имеет особо важное значение в условиях действия рыночных цен, инфляционных процессов.

Специфические приемы, методы и формы бухгалтерского учета, широкое использование средств вычислительной техники, функционирование автоматизированных рабочих мест позволяют в необходимых случаях детализировать анализируемый показатель вплоть до данных первичного документа.

2.3. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации

Бухгалтерский учет в РФ регламентирован и его ведение осуществляется в соответствии с нормативными документами четырех уровней.

Первый уровень. К нему относятся законодательные акты, указы Президента, постановления Правительства РФ. Основным документом данного уровня является федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г. № 129-ФЗ. В соответствии с этим законом общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в РФ осуществляется Правительством РФ. Ответственность за организацию бухгалтерского учета, за соблюдение законодательства несет руководитель. Главный бухгалтер отвечает за формирование учетной политики организации, ведение бухгалтерского учета и предоставление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Второй уровень. К нему относятся положения по бухгалтерскому учету (ПБУ). Они являются национальными стандартами по бухгалтерскому учету, которые можно определить как свод основных правил, устанавливающих

порядок учета и оценки определенных объектов учета. В настоящее время разработано 22 ПБУ. На данном уровне нормативного регулирования особое значение имеет Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом МФ РФ от 29.07.98 г. №34 н.

Третий уровень. Это методические рекомендации, инструкции, указания, комментарии, письма МФ РФ и других ведомств. В частности, к ним относятся:

план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению, утвержденный приказом МФ РФ от 31 октября 2000г. №94н;

методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом МФ РФ от 13 июля 1995 г. №49;

методические указания, которые развивают нормы действующих ПБУ (например, методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом МФ РФ от 13 октября 2003 г. №91н) и др.

Четвертый уровень. К нему относятся рабочие документы организации. Основным документом этого уровня является приказ об учетной политике.

2.4. Основные правила бухгалтерского учета

Основные правила ведения бухгалтерского учета определены Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Эти правила следующие:

Обязательность двойной записи хозяйственных операции на счетах рабочего плана счетов, составляемого при основе «Плана счетов», утверждаемого Минфином РФ.

Учет объектов учета осуществляется в рублях и на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык.

В бухгалтерском учете текущие затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг осуществляются отдельно от затрат, связанных с капитальными и финансовыми вложениями.

Обязательность документирования хозяйственных операций. Первичные документы должны быть составлены в момент совершения хозяйственных операций или сразу по окончании операции. Они должны содержать обязательные реквизиты и составляться по типовым формам или формам, утверждаемым руководителем организации. Руководитель также утверждает правила документооборота и технологию обработки учетной информации.

Для систематизации и накопления информации, содержащейся в документах используются учетные регистры, формы которых разрабатываются Минфином РФ, а также органами, которым предоставлено право регулиро-

вания бухгалтерского учета, федеральными органами исполнительной власти или самой организацией при соблюдении ими общих методических принципов бухгалтерского учета. Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной.

Объекты учета подлежат оценке в денежном выражении. Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, — по рыночной стоимости на дату его оприходования; имущества, произведенного в самой организации, — по стоимости его изготовления.

Применение других методов оценки допускается в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, а также нормативными правовыми актами Минфина РФ и органов, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета.

Обязательность проведения инвентаризации имущества и обязательств. Порядок проведения инвентаризации определяется руководителем организации, за исключением установленных законом о бухгалтерском учете случаев обязательного проведения инвентаризаций.

Для ведения бухгалтерского учета в организации формируется учетная политика в соответствии с установленными допущениями и требованиями.

Понятия «допущения», «требования» также являются правилами ведения бухгалтерского учета. Они установлены ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

2.5. Допущения бухгалтерского учета

Ниже раскрываются установленные допущения.

Допущение имущественной обособленности означает, что имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственника и имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.

Допущение непрерывности деятельности организации означает, что она будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у неё отсутствует намерение ликвидации или существенного сокращения деятельности. Если же указанные намерения у организации имеются, она обязана объявить об этом в учетной политике, формируемой на предстоящий финансовый год, и в пояснительной записке к годовому отчету за истекший финансовый год. Указанное допущение обязательно должно использоваться в аудиторской практике, и аудитор обязан информировать пользователей бухгалтерской отчетности о возможной ликвидации организации или сокращении деятельности.

Допущение последовательности применения учетной политики означает, что выбранная организацией учетная политика применяется последо-

вательно от одного отчетного года к другому. Изменение учетной политики возможно в случае изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета и существенного изменения условий деятельности.

Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности означает, что они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности того периода, в котором совершены, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Например, начисленная работникам организации оплата труда относится на издержки производства или обращения того периода, в котором она начислена, независимо от фактического времени выплат и начисленной суммы работникам. В международной бухгалтерской практике допущению временной определенности фактов хозяйственной деятельности соответствует основополагающий «принцип начисления».

2.6. Требования бухгалтерского учета

Формируемая организациями учетная политика должна соответствовать требованиям полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой непротиворечивости и рациональности.

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

Требование своевременности означает необходимость своевременного отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности фактов хозяйственной деятельности.

Требование осмотрительности (осторожности, в западной практике еще и консерватизма) означает большую готовность к учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов (не допуская скрытых резервов). В западной практике одним из конкретных проявлений данного требования является так называемый асимметричный учет прибылей и убытков, т.е. прибыль отражается в учете только после совершения хозяйственных операций, а убыток может отражаться с момента возникновения предположения о его возможности. Для покрытия таких убытков предусматривается создание специальных резервов, например резервов по сомнительным долгам.

В отечественной практике тоже предусмотрено образование резервов по сомнительным долгам. Они могут создаваться в течение финансового года (ежеквартально) на основе проведенной инвентаризации, не погашенной в установленный срок дебиторской задолженности. В западной практике указанные резервы можно создавать в момент образования сомнительной задолженности.

В настоящее время требование осмотрительности в отечественной практике нужно использовать осторожно, поскольку и без этого требования многие организации стремятся увеличить расходы с целью уменьшения в отчетности прибыли и соответственно налога на прибыль.

С переходом к реальным рыночным отношениям, когда организации будут заинтересованы иметь в отчетности высокую рентабельность (обеспечивающую возможность получения кредитов, нормальные экономические отношения, с другими организациями, выплату высоких дивидендов по акциям и продажу их по высоким ценам и т.п.), требование осторожности будет действовать в полной мере.

Требование приоритета содержания перед формой означает, что в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности должны отражаться исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования. Например, сам по себе факт выдачи руководителям организации крупных сумм ссуд не является незаконным. Однако если выдача этих сумм осуществляется в период неустойчивого финансового состояния организации, особенно при задержке выплат начисленной оплаты труда из-за отсутствия денежных средств, то данную хозяйственную операцию следует признать неправомерной.

Требование непротиворечивости обуславливает необходимость тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам по синтетическим счетам на 1-е число каждого месяца, показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета, а также показателей отчетности на начало и конец периода.

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

2.7. Предмет и метод бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет как наука имеет свой предмет и метод. Предмет бухгалтерского учета реализуется через его объекты.

Для осуществления своей производственно-хозяйственной деятельности каждая организация должна иметь соответствующее имущество или хозяйственные средства (активы). К ним относятся: основные средства, материально-производственные запасы, денежные средства, средства в расчетах и др.

Имущество необходимо учитывать по видам, местам хранения и материально-ответственным лицам в количественном и стоимостном выражении.

Формирование имущества происходит за счет различных источников. Источники формирования имущества также являются объектами бухгалтерского учета. Ими могут быть собственные и заемные средства.

Хозяйственная деятельность организации включает в себя следующие хозяйственные процессы: снабжение и заготовление материальных ресурсов, производство готовой продукции (работ, услуг), продажу готовой продукции (работ, услуг).

Указанные процессы состоят из отдельных хозяйственных операций, которые являются объектами бухгалтерского учета.

Метод бухгалтерского учета представляет собой совокупность способов и приемов, которые использует организация при ведении бухгалтерского учета.

Элементами метода бухгалтерского учета являются: документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, счета и двойная запись, бухгалтерский баланс и отчетность.

2.8. Имущество организации и его классификация

В зависимости от роли в процессе производства имущество организации делится на средства:

в сфере производства — это имущество, которое принимает непосредственное участие в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг.

в непроизводственной сфере — это имущество различных непроизводственных объектов, находящихся на балансе организации (детские дошкольные учреждения, поликлиники и др.).

В зависимости от вида и размещения имущество организации делится на внеоборотные и оборотные активы.

Внеоборотные активы включают в себя: основные средства, нематериальные активы, доходные вложения в материальные ценности, финансовые вложения и прочие внеоборотные активы, которые используются в организации более 12 месяцев.

Основные средства используются в организации в качестве средств труда. К ним относятся: здания, сооружения, машины, оборудование, вычислительная техника, транспортные средства, инструменты, производственный и хозяйственный инвентарь, земельные участки, объекты природопользования и др.

Данные объекты участвуют в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг более 12 месяцев. При этом стоимость каждого объекта должна превышать 20 тыс. руб. Основные средства сохраняют свою первоначальную форму и частями переносят свою стоимость на себестоимость продукции (работ, услуг) путем начисления амортизации.

Таким образом, амортизационные отчисления представляют собой денежное выражение части стоимости основных фондов, которая включается в себестоимость продукции, работ, услуг ежемесячно.

Пример:

Первоначальная стоимость объекта основных средств равна 120000 руб.

Срок полезного использования — 10 лет

Амортизация начисляется линейным методом, т.е. ежемесячно равными долями в течение всего срока полезного использования.

$$1) \text{ Амортизация за 1-й месяц} = \frac{120000}{10 \text{ лет} \cdot 12 \text{ мес.}} = 1000 \text{ руб.} \xrightarrow{\text{износ}} 1000 \text{ руб.}$$

$$2) \text{ Амортизация за 2-й месяц} = \frac{120000}{10 \text{ лет} \cdot 12 \text{ мес.}} = 1000 \text{ руб.} \xrightarrow{\text{износ}} 2000 \text{ руб.}$$

$$3) \text{ Амортизация за последний месяц} = 1000 \text{ руб.} \xrightarrow{\text{износ}} 120000 \text{ руб.}$$

По мере увеличения срока эксплуатации объекта и начисления амортизации происходит увеличение износа объекта основных средств.

Различают три вида оценки основных средств:

Первоначальная — данная оценка формируется при принятии объекта к бухгалтерскому учету, т.е. объект является новым.

Восстановительная оценка — формируется в результате переоценки основных средств.

Пример:

Первоначальная стоимость до переоценки 120000 руб., после переоценки 130000 руб. (восстановительная оценка).

Остаточная — представляет собой разницу между первоначальной (восстановительной) оценкой и величиной начисленной амортизации за фактический срок эксплуатации объектов.

Нематериальные активы — это активы, имеющие стоимостную оценку, но не имеющие материально-вещественной структуры.

К нематериальным активам относятся:

права, вытекающие из патентов, свидетельств и других охранных документов;

права пользования землей, природными ресурсами и другие имущественные права, в том числе объекты интеллектуальной собственности и др.

Также как и основные средства нематериальные активы используются длительное время и частями переносят свою стоимость на себестоимость продукции (работ, услуг) путем начисления амортизации.

Оборотные активы — это материальные и денежные средства предприятия, которые или однократно участвуют в хозяйственном процессе и сразу переносят свою стоимость на себестоимость продукции (работ, услуг), или используются в течение 12 месяцев.

К оборотным активам относятся запасы, дебиторская задолженность, денежные средства, краткосрочные финансовые вложения и прочие оборотные активы.

Запасы — это сырье, материалы, топливо, запчасти, тара и другие материалы; незавершенное производство (продукция на различных стадиях готовности, не имеющая законченного вида); готовая продукция (продукция прошла все стадии обработки и сдана на склад); товары (активы, предназначенные для перепродажи); товары отгруженные (продукция отпущенная покупателем и заказчиком); расходы будущих периодов (расходы, которые организация производит в текущем отчетном периоде, но они относятся к будущим или к следующим отчетным периодам, и, поэтому подлежат равномерному списанию на затраты в течение того периода, к которому они относятся).

Денежные средства: в кассе, на расчетных счетах, на валютных счетах, на специальных счетах в банках, переводы в пути, денежные документы.

Дебиторская задолженность — это все виды задолженности предприятию со стороны других организаций и лиц (должники называются дебиторами).

2.9. Источники формирования имущества организации

Имущество организации приобретается за счет различных источников, которые делятся на 2 группы: собственные источники (собственный капитал) и заемные источники (заемный капитал).

К собственному капиталу относятся: уставный (складочный) капитал, добавочный капитал, резервный капитал, нераспределенная прибыль, целевое финансирование, резервы предстоящих расходов.

Уставный (складочный) капитал — это первоначальный, собственный капитал организации, формируемый в соответствии с учредительными документами в момент регистрации организации. Уставный капитал погашается за счет средств, полученных от учредителей (участников) в виде конкретных вкладов в денежном измерении. Вкладами могут быть основные средства, нематериальные активы, денежные средства.

Добавочный капитал — это эмиссионный доход, возникающий в случае продажи акций по цене, превышающей их номинальную стоимость. Кроме того, в настоящее время часть его состоит из прироста стоимости внеоборотных активов, выявляемого по результатам их переоценки.

Резервный капитал создается в соответствии с законодательством и учредительными документами. Источником формирования резервного капитала является прибыль, оставшаяся в распоряжении организации или нераспределенная прибыль. Резервный капитал может использоваться на покрытие возможных убытков организации.

Нераспределенная прибыль — формируется при наличии у организации бухгалтерской прибыли, после произведения соответствующих расчетов с

бюджетом по налогу на прибыль и уплаты штрафных санкций по результатам проверок контролирующих органов. Прибыль — представляет собой конечный результат производственно-хозяйственной деятельности организации и определяется как разница между полученными доходами и произведенными расходами.

Нераспределенная прибыль используется:

на формирование резервного капитала,

на выплату дивидендов по акциям учредителей или участников,

на развитие производства организации и др.

Целевое финансирование — это безвозвратное наделение организации средствами из бюджета, от других организаций и лиц на осуществление мероприятий целевого характера. Расходование полученных средств осуществляется в строгом соответствии со сметой.

Резервы предстоящих расходов — это резервы, которые организация формирует с целью равномерного включения конкретных затрат в себестоимость продукции (работ, услуг).

Заемные источники (заемный капитал) представляют собой задолженность по полученным долгосрочным и краткосрочным кредитам и займам, другие виды кредиторской задолженности (поставщикам и подрядчикам, работникам по оплате труда, бюджету по налогам и сборам и др.).

2.10. Анализ нормативной базы бухгалтерского учета, направленный на выявление информации, необходимой для управления природопользованием в экономике предприятий

Нормативная база бухгалтерского учета, подлежащая изучению с позиций наличия информации, необходимой для управления природопользованием в экономике предприятий, включает законодательные и нормативные акты, регулирующие ведение бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. К ним относятся документы четырех уровней — законодательного, нормативного, методического и организационного:

— Федеральный закон от 21.10.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

— Положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, утвержденные приказами Минфина России. В настоящее время действует 21 положение.

— Методические указания и рекомендации по ведению бухгалтерского учета, составлению бухгалтерской отчетности, утвержденные приказами Минфина России. Их насчитывается не менее 10. Кроме того, существует бесчисленное множество писем Минфина России, разъясняющих отдельные вопросы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

— Учетная политика организации, утверждаемая приказом (распоряжением) руководителя, для целей бухгалтерского учета.

Анализ нормативной базы бухгалтерского учета свидетельствует о том, что информация, необходимая для управления природопользованием, содержится в составе общей информации, характеризующей деятельность предприятий. Вопросы природопользования прописаны в нормативных актах по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности в очень небольшом объеме, и касаются в основном пояснительной записки в составе годового отчета.

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н в редакции приказа Минфина России от 18.09.2006 № 115н, содержит отдельный раздел «VIII. Информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности», в котором указано, что организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений. В дополнительной информации раскрываются динамика важнейших экономических и финансовых показателей деятельности организации за ряд лет; планируемое развитие организации; предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения; политика в отношении заемных средств, управления рисками; деятельность организации в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; *природоохранные мероприятия*; иная информация.

При раскрытии дополнительной информации, например природоохранных мероприятий, приводятся основные проводимые и планируемые организацией мероприятия в области охраны окружающей среды, влияние этих мероприятий на уровень вложений долгосрочного характера и доходности в отчетном году, характеристику финансовых последствий для будущих периодов, данные о платежах за нарушение природоохранного законодательства, экологических платежах и плате за природные ресурсы, текущих расходах по охране окружающей среды и степени их влияния на финансовые результаты деятельности организации.

Указания о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденные приказом Минфина России от 22.07.2003 № 67н (далее — Указания), в пункте 1 общих положений практически полностью повторяют содержание абзаца 1 пункта 39 ПБУ 4/99 о возможности представления дополнительной сопутствующей информации. А в пункте 19 данных Указаний содержится рекомендация о целесообразности включения в пояснительную записку данных о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет, описаний будущих капиталовложений, осуществляемых экономических мероприятий, *природоохранных мероприятий* и другой информации, интересующей возможных пользователей бухгалтерской отчетности.

Действующими в настоящее время нормативными актами по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности предусмотрена возможность предприятиям самостоятельно разрабатывать формы бухгалтерской отчетности на основе образцов форм, рекомендованных Минфином России, с соблюдением общих требований к бухгалтерской отчетности (полнота, существенность, нейтральность и др.) согласно ПБУ 4/99 В случае существенности отдельных показателей для предприятия раскрытие таких показателей может быть осуществлено путем включения дополнительной информации, детализирующей соответствующие показатели, таблиц, расшифровок непосредственно в формы бухгалтерской отчетности или в пояснительную записку.

В бухгалтерском учете изучение взаимодействия предприятий с окружающей природной средой, как правило, ограничивается затратами на охрану окружающей среды и платежами за ее загрязнение.

Традиционно в бухгалтерском учете основные затраты на природопользование, которые осуществляются в процессе производства, отражаются на счетах учета текущих затрат на производство. К текущим затратам относят: платежи за загрязнение окружающей природной среды и другие виды воздействия (в пределах норм и сверх норм); платежи по договорам обязательного и добровольного экологического страхования; затраты по оплате услуг сторонних организаций, осуществляемых по предписанию территориального органа государственного экологического надзора; текущие затраты по содержанию и эксплуатации основных средств природоохранного назначения; затраты по захоронению экологически опасных отходов; расходы на оплату услуг сторонних организаций за прием, хранение и уничтожение экологически опасных отходов; расходы на очистку сточных вод; другие виды текущих природоохранных затрат. В качестве текущих затрат они находят отражение в показателях отчетности, в частности, в бухгалтерском балансе по статье «Запасы» (в том числе «Затраты в незавершенном производстве», «Готовая продукция и товары для перепродажи», «Товары отгруженные», «Расходы будущих периодов»). Текущие затраты на охрану окружающей среды полностью «растворяются» в себестоимости продукции. Обособленно учитываются только такие текущие затраты на охрану окружающей среды, которые имеют место при эксплуатации очистных сооружений, выделенных в самостоятельные структурные подразделения предприятия (цеха).

Капитальные затраты на охрану окружающей среды — затраты капитального характера на создание объектов основных средств природоохранного назначения. К ним относятся: плата за экологическую экспертизу; затраты на строительство, приобретение, реконструкцию и модернизацию объектов природоохранного назначения. Капитальные затраты в бухгалтерском учете отражаются на счетах учета вложений во внеоборотные активы аналогично объектам основных средств производственного назначения. По завершении

процесса приобретения и сооружения данных объектов они принимаются к бухгалтерскому учету в составе основных средств. Расходы на содержание и эксплуатацию введенных в действие объектов основных средств природоохранного назначения являются текущими затратами предприятия и также «растворяются» в себестоимости продукции.

Выделение расходов на охрану окружающей среды из состава общих затрат предприятия не всегда представляется возможным по ряду причин. Во-первых, сложность разграничения затрат, связанных с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг), и затрат на природоохранные мероприятия обусловлена тем, что зачастую положительный экологический эффект бывает получен в результате улучшения действующего технологического процесса. Изменения, направленные на совершенствование производственного процесса, в свою очередь, объясняются стремлением получить конкурентные преимущества и большую величину прибыли. Это становится причиной приобретения нового оборудования, более «экологичного» по сравнению с действующим. Использование в производстве нового оборудования уменьшает отходы или снижает объем вредных выбросов. Полученный экологический эффект в этом случае является попутно достигнутым, а не самоцелью.

Во-вторых, определенная часть природоохранных затрат предприятия осуществляется в конце производственного процесса, так как это предусматривается технологией очистки для сокращения вредного воздействия на окружающую среду.

В-третьих, для выделения расходов на охрану окружающей среды из состава общих затрат предприятия необходима общепризнанная классификация указанных расходов и методика их отграничения от затрат, связанных с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг).

Вместе с тем отсутствие в бухгалтерском учете и отчетности в качестве самостоятельных объектов изучения затрат на природопользование и охрану окружающей среды приводит к тому, что:

- указанные затраты включаются в себестоимость продукции без экономически обоснованной связи с затратами на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг);
- в разных отраслях экономики затраты на природоохранные мероприятия включаются в разные калькуляционные статьи затрат;
- снижается достоверность бухгалтерской отчетности по экологической деятельности предприятия;
- затруднен или невозможен расчет результатов экологической деятельности, и по этой причине анализ ее экономической эффективности.

Таким образом, в настоящее время не представляется возможным получение полной, достоверной и систематизированной информации для управления природопользованием в экономике предприятий.

Практика статистической обработки данных свидетельствует о существовании более обширной классификации расходов природоохранной деятельности. В ее состав включаются следующие группы и виды затрат:

- текущие затраты организаций на охрану окружающей среды;
- затраты на капитальный ремонт основных средств природоохранного назначения;
- капитальные вложения на охрану окружающей среды — прямые и сопряженные;
- содержание заповедников и иных особо охраняемых природных территорий, затраты на охрану ресурсов животного мира, охрану лесных ресурсов (частично), озеленение городов и промышленных центров;
- затраты на НИОКР в области охраны окружающей среды и рационального природопользования;
- операционные расходы бюджета на цели экологии;
- затраты на экологическое образование и просвещение.

В настоящее время предприятия, заинтересованные в получении информации для управления природопользованием, имеют возможность выделить большую часть затрат на природопользование без нарушения принципов исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) с помощью учетной политики, в которой могут установить порядок обособления этих затрат.

Учетная политика, утверждаемая руководителем организации для целей бухгалтерского учета, является важным инструментом самостоятельного регулирования вопросов ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности на конкретном предприятии. Под учетной политикой организации согласно пункту 2 ПБУ 1/2008 понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации.

Отсутствие стандартизированного определения расходов на природоохранную деятельность порождает трудности в организации учета указанных расходов. Поэтому при потребности в обособленном учете расходов на природопользование и охрану окружающей среды предприятию необходимо самостоятельно разработать и утвердить документы, обеспечивающие первичное наблюдение, стоимостное измерение, текущую группировку и итоговое обобщение фактов природопользования и охраны окружающей среды. Для этого целесообразно:

- закрепить перечень природоохранных мероприятий на предприятии с подразделением на компоненты окружающей среды;
- сгруппировать рассматриваемые затраты на капитальные и текущие с учетом отраслевой специфики;
- определить места возникновения затрат на охрану окружающей среды;
- разработать номенклатуру статей затрат на природоохранные мероприятия во взаимной связи с номенклатурой статей затрат производственного учета;
- разработать формы представления информации о природоохранных затратах для внешней и внутренней отчетности.

По отраслям экономики объем и состав затрат на природопользование может существенно различаться. В первую очередь это зависит от вида производства (добывающие и обрабатывающие производства), характера деятельности предприятия, технологии использования природных ресурсов и способов защиты окружающей среды от негативного воздействия предприятия. Эти факторы могут быть учтены предприятием при организации учета затрат на природопользование в рамках информационных потребностей управления природопользованием.

Трудности, связанные с постановкой учета затрат на природопользование и охрану окружающей среды, в основной своей части связаны с организацией управленческого учета на предприятии. Управленческий учет, как и финансовый учет, рассматривает учет затрат на производство в качестве основного объекта исследования. Большинство вопросов, связанных с учетом затрат на производство и калькулированием себестоимости продукции (работ, услуг), предприятия решают самостоятельно, учитывая при этом ряд факторов: технологические особенности производства; методы учета затрат на производство; номенклатуру производимой продукции; способы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг); организационную структуру и размер предприятия; потребности руководства в информации о производственных затратах; квалификацию учетного персонала; автоматизацию учетных работ.

2.11. Анализ данных налогового учета, необходимый для группировки информации в целях управления природопользованием в экономике предприятий

Нормативная база налогового учета, подлежащая изучению с позиций наличия информации, необходимой для управления природопользованием в экономике предприятий, включает акты законодательного и организационного уровней. К ним относятся:

- Налоговый кодекс Российской Федерации, часть вторая, глава 25 «Налог на прибыль организаций».

— Учетная политика организации, утверждаемая руководителем, для целей налогового учета.

Согласно главе 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) налоговый учет — система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом. Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля правильности исчисления, полноты и своевременности исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль.

Информационная база в виде первичных документов является единой для бухгалтерского и налогового учета, но конкретные цели налогового учета определяют отличные от бухгалтерского учета способы и приемы группировки, систематизации и обработки этой информации. Поэтому система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения.

Анализ главы 25 НК РФ с позиции наличия информации в целях управления природопользованием в экономике предприятий позволяет выделить расходы, которые учитываются для целей налогообложения, и расходы, которые не учитываются для целей налогообложения.

К расходам, которые учитываются для целей налогообложения и содержат информацию о природопользовании, согласно статье 253 НК РФ относятся расходы, связанные с производством и реализацией. В налоговом учете расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации;
- прочие расходы.

В двух группах расходов, связанных с производством и (или) реализацией, а именно в материальных и прочих, рассматриваются затраты налогоплательщика по использованию природных ресурсов. Эти затраты в налоговом учете признаются расходами, уменьшающими налогооблагаемую прибыль предприятия.

Состав и содержание материальных расходов определены в статье 254 НК РФ. Согласно указанной статье материальными расходами в налоговом учете признаются непосредственно материальные и приравненные к ним расходы.

К непосредственно материальным расходам относятся затраты налогоплательщика на приобретение: сырья, материалов и иных материальных ценностей, топлива, воды, энергии всех видов, работ (услуг) производственного характера, используемых в производстве товаров, а также для производственных и хозяйственных нужд. В составе материальных расходов согласно подпункту 7 пункту 1 статьи 254 НК РФ учитываются затраты налогоплательщика, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения. В их числе:

- расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов;
- расходы на захоронение экологически опасных отходов;
- расходы на приобретение услуг сторонних организаций по приему, хранению и уничтожению экологически опасных отходов, очистке сточных вод;
- расходы, связанные с формированием санитарно-защитных зон в соответствии с действующими государственными санитарно-эпидемиологическими правилами и нормативами;
- платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду и другие аналогичные расходы.

В состав приравненных к материальным расходам согласно пункту 7 статьи 254 НК РФ включаются:

- расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия, если они не являются расходами на освоение природных ресурсов;
- расходы на горно-подготовительные работы по добыче полезных ископаемых, по эксплуатационным вскрышным работам на карьерах и нарезным работам при подземных разработках в пределах горного отвода горнорудных предприятий.

Материальные и приравненные к ним расходы вычитаются из налоговой базы по налогу на прибыль в составе расходов, связанных с производством и реализацией.

Состав прочих расходов определен в статьях 260-264 НК РФ. К прочим расходам относятся:

- расходы на ремонт основных средств (ст. 260 НК РФ);
- расходы на освоение природных ресурсов (ст. 261 НК РФ);
- расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки (ст. 262 НК РФ);
- расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование (ст. 263 НК РФ);
- другие прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией (ст. 264 НК РФ).

Расходами на освоение природных ресурсов согласно статье 261 НК РФ признаются расходы налогоплательщика на геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера. Расходы признаются для целей налогообложения с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены данные работы (этапы работ), и включаются в состав прочих расходов. К ним относятся:

расходы на поиски и оценку месторождений полезных ископаемых (включая аудит запасов), на разведку полезных ископаемых и (или) гидрогеологические изыскания на участке недр в соответствии с полученными в установленном порядке лицензиями или иными разрешениями уполномоченных органов, а также расходы на приобретение необходимой геологической и иной информации у третьих лиц, в том числе в государственных органах.

Расходы на поиски и оценку месторождений полезных ископаемых представляют предварительный этап в процессе освоения природных ресурсов, на котором принимается решение о приобретении лицензии на право пользования недрами. Принимая решение о приобретении лицензии на право пользования недрами, налогоплательщик отражает в налоговом учете обособленно расходы, связанные с приобретением каждой конкретной лицензии. К ним относятся согласно статье 325 НК РФ:

- расходы, связанные с предварительной оценкой месторождения;
- расходы, связанные с проведением аудита запасов месторождения;
- расходы на разработку технико-экономического обоснования (иных аналогичных работ), проекта освоения месторождения;
- расходы на приобретение геологической и иной информации;
- расходы на оплату участия в конкурсе.

В случае получения лицензии расходы, осуществленные налогоплательщиком в связи с процедурой участия в конкурсе, формируют стоимость лицензии, которая учитывается в составе нематериальных активов. Амортизация данного вида нематериальных активов начисляется в порядке, установленном Налоговым кодексом, в составе суммы начисленной амортизации или по выбору налогоплательщика в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в течение двух лет. Избранный налогоплательщиком порядок учета указанных расходов отражается в учетной политике для целей налогообложения. Если по результатам конкурса налогоплательщик не получает лицензию на право пользования недрами или после осуществления предварительных расходов, направленных на приобретение лицензии, принимает решение об отказе от участия в конкурсе либо о нецелесообразности приобретения лицензии, то расходы, осуществленные в связи с процедурой участия в конкурсе, включаются в состав прочих расходов с 1-го числа месяца, следующего за месяцем проведения конкурса (с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия решения, которое оформле-

но приказом руководителя), равномерно в течение пяти лет. В аналогичном порядке учитываются расходы по приобретению лицензий на право пользования недрами в случае получения лицензии без проведения конкурсов.

При проведении геолого-поисковых и геолого-разведочных работ по разведке полезных ископаемых сумма расходов, осуществленных налогоплательщиком, определяется на основании актов выполненных работ по договорам с подрядчиками, а также фактически осуществленных налогоплательщиком затрат. Налоговый учет указанных расходов ведется по каждому договору и каждому объекту, связанному с освоением природных ресурсов. Эти расходы вычитаются из налоговой базы по налогу на прибыль в составе прочих расходов равномерно в течение 12 месяцев.

Расходы на приобретение работ (услуг), геологической и иной информации у третьих лиц, в том числе у государственных органов, а также расходы на самостоятельное проведение работ по освоению природных ресурсов принимаются для целей налогообложения в сумме фактических затрат;

б) расходы на подготовку территории к ведению горных, строительных и других работ в соответствии с установленными требованиями к безопасности, охране земель, недр и других природных ресурсов и окружающей среды, в том числе на устройство временных подъездных путей и дорог для вывоза добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов, подготовку площадок для строительства соответствующих сооружений, хранения природного слоя почвы, предназначенного для последующей рекультивации земель, хранения добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов. Эти расходы вычитаются из налоговой базы по налогу на прибыль в составе прочих расходов равномерно в течение пяти лет, но не более срока эксплуатации;

в) расходы на возмещение комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам землепользователями в процессе строительства объектов, на переселение и выплату компенсаций за снос жилья в процессе разработки месторождений. Эти расходы вычитаются из налоговой базы по налогу на прибыль в составе прочих расходов равномерно в течение пяти лет, но не более срока эксплуатации.

Расходы на освоение природных ресурсов отражаются в налоговом учете обособленно по каждому участку недр (месторождению) или участку территории (акватории), отраженному в лицензии на право пользования недрами. В зависимости от конкретного их вида расходы группируются как:

— общие расходы по осваиваемому участку недр (месторождению) в целом. К ним относятся: расходы на поиски и оценку месторождений полезных ископаемых (включая аудит запасов), на разведку полезных ископаемых и (или) гидрогеологические изыскания на участке недр в соответствии с предоставленными в установленном порядке лицензиями (разрешениями), а также расходы на приобретение необходимой геологической и иной инфор-

мации у третьих лиц, в том числе государственных органов. Сумма общих расходов распределяется между частями территории осваиваемого участка пропорционально величине затрат, относящихся к отдельным частям территории участка;

— расходы, относящиеся к отдельным частям территории разрабатываемого участка. К ним относятся: расходы на подготовку территории к ведению горных, строительных и других работ в соответствии с установленными требованиями к безопасности, охране земель, недр и других природных ресурсов; прочие расходы, связанные с освоением части территории участка (в частности, сумма общих расходов, приходящаяся на каждую часть территории осваиваемого участка);

— расходы, относящиеся к конкретному объекту, создаваемому в процессе освоения участка. К ним относятся расходы по строительству сооружений (в том числе скважин), которые в дальнейшем на основании решения налогоплательщика могут быть признаны постоянно эксплуатируемыми объектами основных средств. Эти расходы учитываются в налоговом учете по каждому создаваемому объекту основных средств. Указанные объекты амортизируются в общем порядке.

Расходы на строительство временных сооружений (в том числе временных подъездных путей и дорог; площадок, сооружений для хранения природного слоя почвы, добываемых пород, отходов; временных сооружений для проживания участников геолого-разведочных работ и иных подобных объектов) включаются в состав прочих расходов с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором закончены работы по их созданию на основании актов выполненных работ. В состав прочих расходов также в налоговом учете включается сумма расходов по ликвидации скважин, оказавшихся (признанных) непродуктивными.

Текущие расходы на содержание объектов, связанных с освоением природных ресурсов (в том числе расходы на оплату труда, расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией временных сооружений, и иные подобные расходы), а также расходы на доразведку месторождения или его участков (по введенным в эксплуатацию и промышленно освоенным месторождениям), находящимся в пределах горного или земельного отвода организации, в полной сумме включаются в состав расходов того отчетного (налогового) периода, в котором они произведены.

Указанный порядок учета относится к расходам по всем геолого-поисковым и геолого-разведочным работам, в том числе признаваемым безрезультатными, бесперспективными, либо продолжение которых признано нецелесообразным.

Если осваиваемый участок (часть территории осваиваемого участка) признается налогоплательщиком бесперспективным либо продолжение его

освоения признается нецелесообразным, суммы расходов по освоению данного участка включаются в состав прочих расходов в общем порядке.

К расходам, которые не учитываются для целей налогообложения, относятся:

— расходы в виде суммы налога, а также суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду (п.4 статьи 270 НК РФ);

— расходы на осуществление безрезультатных работ по освоению природных ресурсов (п.35 статьи 270 НК РФ). Данные расходы не включаются в состав расходов для целей налогообложения, если в течение пяти лет до момента представления налогоплательщику прав на геологическое изучение недр, разведку и добычу полезных ископаемых или иное пользование участков недр на этом участке уже осуществлялись аналогичные работы. Исключение составляют расходы по указанным работам, если эти работы проводились на основе принципиально иной технологии и (или) в отношении других полезных ископаемых (п.5 статьи 261 НК РФ).

Данные налогового учета, необходимые для группировки информации в целях управления природопользованием в экономике предприятий, на организационном уровне обеспечивает учетная политика организации, утверждаемая руководителем, для целей налогового учета. Общие требования к формированию учетной политики для целей налогового учета определены статьями 313 и 314 НК РФ.

Учетная политика организации, утверждаемая соответствующим приказом (распоряжением) руководителя для целей налогового учета, содержит установленные на предприятии способы и приемы группировки, систематизации и обработки информации для формирования налоговой базы (прибыли) по налогу на прибыль. Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно. При этом налоговый учет может вестись по одному из трех вариантов:

— в регистрах бухгалтерского учета;

— при недостаточности информации для определения налоговой базы налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета;

— в самостоятельных регистрах налогового учета.

Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике для целей налогообложения. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения. Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов в целях налогообложения осуществляется налогоплательщиком в случае изменения законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учета. Решение о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения при изменении применяемых методов учета принимается с начала нового налогового периода, а при изменении законодательства о налогах и сборах не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства.

В случае, когда природопользование рассматривается как самостоятельная часть производственной деятельности предприятия, налогоплательщик определяет и отражает в учетной политике для целей налогообложения принципы и порядок отражения хозяйственных операций по природопользованию и охране окружающей среды.

2.12. Разработка подсистемы управленческого учета, связанной с группировкой показателей природопользования

В отличие от финансового учета управленческий учет не имеет нормативной базы, регламентирующей его организацию.

Управленческий учет представляет собой информационную систему, предназначенную для подготовки внутренней (управленческой) отчетности, предоставляемой внутренним пользователям для принятия ими управленческих решений. Целью управленческого учета является организация процесса идентификации, сбора, регистрации, систематизации, оценки, анализа, подготовки и интерпретации информации, которая используется менеджерами для планирования, прогнозирования, оценки и контроля деятельности предприятия. Управленческий учет имеет ярко выраженный индивидуальный характер.

Решение о внедрении в практику любого хозяйствующего субъекта управленческого учета является прерогативой собственников или менеджмента предприятия. Организация управленческого учета имеет целью обеспечить эффективное управление, а каким образом это будет достигнуто, является внутренним делом предприятия. В связи с этим первостепенной задачей становится выработка на предприятии системного подхода к формированию информации в различных учетных системах (финансовый, налоговый, управленческий учет), регулированию информационных потоков, созданию универсальной системы учетно-аналитических показателей.

Многие специалисты в области управленческого учета считают, что создание эффективно функционирующей системы управленческого учета, наряду с учетной политикой в области бухгалтерского учета и налогообло-

жения, должна формироваться и управленческая учетная политика. На предприятиях природопользования в составе учетной политики целесообразно представлять экологическую политику, в которой отражается механизм природопользования и охраны окружающей среды. При формировании управленческой учетной политики предприятия природопользования учитывают свое отношение к экологии, влияние расходов, рисков, обязательств и ответственности, связанных с природоохранной деятельностью, на финансовое положение предприятия. Отдельные авторы предлагают включать самостоятельным разделом в управленческий учет информацию, связанную с природопользованием и охраной окружающей среды, то есть выделять экологический учет как составную часть управленческого учета.

Конечной целью разработки учетной политики является создание комплекса взаимоувязанных документов, которые должны обеспечить единство методики при организации и ведении финансового, налогового и управленческого учета на предприятии, повысить качество и достоверность всех видов отчетности, представить полноценную и оперативную информацию руководству и высшему менеджменту предприятия для принятия грамотных управленческих решений.

При рассмотрении содержания управленческого учета в научной литературе отмечается проблемность достижения этой цели по двум причинам: во-первых, правила и методы ведения указанных видов учета различны; во-вторых, массивы исходной информации указанных видов учета не всегда тождественны.

Управленческая учетная политика представляет собой совокупность внутренних процедур информационного обмена, регламентированных самим предприятием, связанных с подготовкой и принятием управленческих решений, для достижения поставленных целей предприятия. Она включает в себя три аспекта: организационный, технический и методический.

Организационный аспект отражает избранную форму ведения управленческого учета предприятием (в рамках действующих структур, то есть интегрированная форма или создание специальной учетно-аналитической службы, то есть вариант автономной формы). Данный аспект включает следующие элементы управленческой учетной политики:

— организационная структура предприятия. Предполагает определение организационной структуры, выделение в ней основных блоков, их функции и направления деятельности. Кроме того, согласуются основы структурных решений для построения всех базовых подсистем управленческого учета, включая подсистему бюджетирования;

— финансовая структура предприятия. Предусматривает выделение центров ответственности, в результате создается классификатор центров (затрат, выручки, прибыли, маржинального дохода, инвестиций).

— бюджетно-финансовая структура. Представляет собой проекцию финансовой структуры на различные бюджеты, в результате создается классификатор бюджетов;

— полномочия и структура службы управленческого учета и контроля (в случае создания специальной службы). Предусматривает определение ответственного за ведение управленческого учета, разработку графика внутреннего документооборота.

Для создания эффективной методики управленческого учета необходимо применение специальных процедур обработки информации, адекватных поставленным задачам, принимаемым решениям и условиям, в которых функционирует предприятие. Аналитическое прочтение учетных данных позволит обеспечить информацией процесс планирования производства, сбыта, финансов, инвестиций и инноваций.

При необходимости или потребности в обособленном учете расходов на рациональное природопользование и охрану окружающей среды предприятие предусматривает в составе управленческой учетной политики элементы экологической политики:

— перечень природоохранных мероприятий, в котором указанные мероприятия определены по компонентам окружающей среды (вода, воздух, земля);

— классификацию природоохранных затрат на капитальные и текущие, основанную на учете отраслевых особенностей, присущих предприятию;

— места возникновения затрат на охрану окружающей среды;

— номенклатуру статей затрат на природоохранные мероприятия во взаимной связи с номенклатурой статей затрат производственного учета;

— формы представления информации о природоохранных затратах для внутренней (и внешней) отчетности.

В совокупности они представляют подсистему управленческого учета, связанную с формированием информации для управления природопользованием в экономике предприятий.

Управленческая учетная политика может быть оформлена специальным Положением, определяющим процесс формирования и представления информации по уровням ответственности.

Разработанная для конкретных условий деятельности предприятия управленческая учетная политика является его интеллектуальной собственностью. Структура и содержание управленческой учетной политики индивидуальны для каждого предприятия и представляют собой коммерческую тайну.

Нам представляется, что в разработанной предприятием собственной системе управленческого учета любая модель учета, основанная на методологических подходах функционирования предприятия в определенной экономической среде, будет адаптирована к конкретным условиям, отража-

ющим специфику отрасли, масштабы деятельности, соответствующий сегмент рынка и др. Кроме того в этой системе найдут отражение собственный состав и содержание отчетности, направленной на эффективное управление, а интерес к развитию компьютерных информационных систем будет способствовать автоматизации процесса подготовки отчетности.

ГЛАВА 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

3.1. Бухгалтерский баланс, его строение и содержание

В процессе производственно-хозяйственной деятельности организации совершается большое количество хозяйственных операций, которые приводят к изменениям в составе имущества организации и источниках его образования. Бухгалтерский баланс представляет собой способ группировки и обобщенного отражения имущества организации по составу и размещению, и по источникам его формирования в денежном выражении на определенную дату. Бухгалтерский баланс является одной из форм финансовой отчетности. По форме баланс представляет собой таблицу, состоящую из актива и пассива. В активе показывается имущество организации по составу и размещению. В пассиве отражаются источники образования имущества организации. Поскольку общая сумма имущества должна равняться источниками его формирования, итоги актива и пассива всегда равны между собой. Каждый элемент актива и пассива называется статьей, итоги актива и пассива называются валютой баланса. Существует балансовое уравнение:

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

Актив бухгалтерского баланса представлен двумя разделами:

I. Внеоборотные активы.

Здесь отражаются основные средства и нематериальные активы по остаточной стоимости, Показываются результаты исследований и разработок, доходные вложения в материальные ценности, финансовые вложения, отложенные налоговые активы и прочие внеоборотные активы.

II. Оборотные активы.

В этом разделе показываются запасы, налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, дебиторская задолженность, финансовые вложения, денежные средства, прочие оборотные активы.

В бухгалтерском балансе нумерация разделов является сквозной от актива к пассиву.

В пассиве баланса представлены три раздела:

III. Капитал и резервы.

В данном разделе представлены все составляющие собственного капитала, кроме резервов предстоящих расходов, а именно: уставный капитал

(складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей); собственные акции, выкупленные у акционеров (вычитаются); переоценка внеоборотных активов; добавочный капитал (без переоценки); резервный капитал; нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)

IV. Долгосрочные обязательства.

В данном разделе отражаются: заемные средства, отложенные налоговые обязательства, резервы под условные обязательства, прочие обязательства.

V. Краткосрочные обязательства.

В данном разделе отражаются: заемные средства, кредиторская задолженность, доходы будущих периодов, резервы предстоящих расходов, прочие обязательства.

Форма бухгалтерского баланса дана в приложении 1.

3.2. Классификация бухгалтерских балансов

Существует множество видов бухгалтерских балансов в зависимости от цели их составления. Различают следующие признаки классификации бухгалтерских балансов: время составления, источник составления, объем информации, характер деятельности, форма собственности, объект отражения, способ очистки.

По времени составления бухгалтерские балансы могут быть: вступительные, текущие, ликвидационные, разделительные, объединительные.

Вступительный баланс составляют на момент возникновения организации. Он определяет сумму ценностей, с которыми организация начинает свою деятельность.

Текущие балансы составляют периодически в течение всего времени существования организации. Они подразделяются на начальные (входящие), промежуточные и заключительные (исходящие). Начальный баланс формируется на начало, а заключительный — на конец отчетного года. Отсюда следует, что заключительный баланс отчетного года является начальным балансом следующего года, т.е. эти балансы, по сути, заключительные.

Промежуточные балансы составляются за период между началом и концом года. Промежуточные балансы отличаются от заключительных, во-первых, тем, что к ним прилагается меньше отчетных форм, раскрывающих те или иные статьи баланса. Во-вторых, промежуточные балансы составляются, как правило, только на основе данных текущего бухгалтерского учета, тогда как перед составлением заключительного баланса должна быть проведена полная инвентаризация всех статей баланса (основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств и расчетов) с отражением ее результатов, вследствие чего заключительные балансы более реальны.

Ликвидационный баланс формируют при ликвидации организации. Эти балансы составляют в течение всего периода ликвидации, они также носят

название вступительных ликвидационных (на начало периода ликвидации), промежуточных ликвидационных (в течение вышеуказанного периода) и заключительных ликвидационных (на конец периода ликвидации).

Разделительные балансы составляют в момент разделения: крупной организации на несколько более мелких структурных единиц или передачи одной либо нескольких структурных единиц данной организации другой организации. В последнем случае баланс часто называют передаточным.

Объединительный баланс формируют при объединении (слиянии) нескольких организаций в одну или присоединение одной или нескольких структурных единиц к данной организации.

По источникам составления балансы подразделяются на инвентарные, книжные и генеральные.

Инвентарные балансы составляют только на основе инвентаря (описи) средств; они представляют собой сокращенный и упрощенный его вариант. Такие балансы требуются или при возникновении новой организации на существовавшей ранее имущественной основе, или при изменении хозяйством своей формы (например, превращение его из государственного в акционерное).

Книжный баланс составляют на основе только книжных записей (данных текущего бухгалтерского учета), без предварительной проверки их путем инвентаризации.

Генеральный баланс составляют на основе учетных записей и данных инвентаризации. Согласно последней уточняются остатки средств, тем самым повышается реальность баланса.

По объему информации балансы подразделяют на единичные и сводные. Единичный баланс отражает деятельность только одной организации.

Сводные балансы получают путем механического сложения сумм, числящихся на статьях нескольких единичных балансов, и подсчета общих итогов актива и пассива. В таком балансе отдельные графы характеризуют состояние средств тех или иных организаций, а графа «Всего» отражает общее состояние средств всех организаций в целом.

Разновидностью сводных балансов являются консолидированные балансы. Консолидированные балансы представляют собой объединение балансов организаций, юридически самостоятельных, но взаимосвязанных в экономическом и финансовом отношениях.

По характеру деятельности балансы могут быть основной и неосновной деятельности.

Основной называется деятельность, соответствующая профилю организации, ее уставу (для промышленных организаций основной является деятельность по производству и реализации промышленной продукции; для строительных организаций — выполнение строительно-монтажных работ; для торговых организаций покупка и продажа товаров и т.п.). Все прочие

виды деятельности организаций — неосновные (подсобные сельскохозяйственные, жилищно-коммунальные и транспортные хозяйства и т.д.).

Подразделения организации, занимающиеся неосновной деятельностью, могут иметь отдельные балансы. Однако во многих случаях показатели работы этих подразделений отражаются на балансе основной деятельности. При этом средства подразделений, занимающихся неосновной деятельностью, отражаются на соответствующих статьях баланса вместе со средствами по основной деятельности.

По формам собственности различают балансы государственных, муниципальных, кооперативных, коллективных, частных, смешанных и совместных организаций, а также общественных организаций. Они различаются в основном по источникам образования собственных средств. Например, основным источником образования собственных средств акционерных обществ является уставный капитал, государственных предприятий — уставный фонд; кооперативных — основной, паевой и другие фонды и т.д.

По объекту отражения балансы делятся на самостоятельные и отдельные.

Самостоятельный баланс имеют только организации, являющиеся юридическими лицами. Отдельный баланс составляют структурные подразделения организаций (филиалы, цехи, автотранспортные и жилищно-коммунальные хозяйства и т.д.).

По способу «очистки» могут быть балансы-брутто и балансы-нетто.

Баланс-брутто — это баланс, включающий в себя регулирующие статьи. Регулирующими называют статьи, суммы по которым при определении фактической себестоимости (или остаточной стоимости) средств вычитаются из суммы той или иной статьи. Например, для расчета остаточной стоимости основных средств из суммы статьи «Основные средства» вычитается сальдо регулирующей статьи «Амортизация основных средств». Баланс-нетто — это баланс, из которого исключены регулирующие статьи. Исключение из баланса регулирующих статей называется его «очисткой».

3.3. Изменение баланса под влиянием хозяйственных операций

Бухгалтерский баланс отражает состояние имущества организации и источников его образования, поэтому каждая хозяйственная операция, имеющая место в организации, оказывает на него влияние. Некоторые хозяйственные операции вызывают изменение только в имуществе организации, некоторые — только в источниках образования имущества, некоторые операции влияют и на средства и на источники.

Различают 4 типа изменений баланса под влиянием хозяйственных операций:

1. Изменения происходят только в составе статей актива баланса. Одна или несколько статей актива — увеличиваются, одна или несколько ста-

тей — уменьшаются, причем на одну и ту же сумму (например: выдан из кассы подотчетному лицу аванс на командировочные и хозяйственные расходы). Итог баланса не меняется.

2. Изменения происходят только в составе статей пассива баланса.

Одна или несколько статей пассива увеличиваются, одна или несколько статей — уменьшаются, на одну и ту же сумму (например: удержан из заработной платы налог на доходы физических лиц, т.е. происходит уменьшение кредиторской задолженности перед персоналом по оплате труда и увеличение кредиторской задолженности перед бюджетом по налогам). Итог баланса не меняется.

3. Происходят изменения в составе статей актива и пассива баланса в сторону увеличения.

Одна или несколько статей актива — увеличиваются, и одна или несколько статей пассива — увеличиваются на одну и ту же сумму (например: получена в банке краткосрочная ссуда и зачислена на расчетный счет). Итог баланса увеличивается.

4. Изменения происходят в составе статей актива и пассива баланса в сторону уменьшения.

Одна или несколько статей актива — уменьшаются, и одна или несколько статей пассива — уменьшаются, на одну и ту же сумму (например: перечислена с расчетного счета сумма в погашение задолженности перед поставщиком). Итог баланса уменьшается.

Таким образом, каждая хозяйственная операция обязательно находит двойственное отражение в балансе, то есть затрагивает две статьи; итоги актива и пассива изменяются лишь в том случае, если операции затрагивают и средства, и источники; равенство в балансе между активом и пассивом всегда сохраняется независимо от характера операции.

ГЛАВА 4. СЧЕТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

4.1. Счета бухгалтерского учета, их строение и содержание.

Взаимосвязь счетов и баланса

Счета бухгалтерского учета представляют собой способ текущего отражения, экономической группировки и контроля за имуществом организации, источниками его формирования и хозяйственными операциями.

Для учета каждого объекта бухгалтерского учета открывается отдельный счет. Учет на счетах обязательно ведется в денежном выражении. Схематически счет представляет собой таблицу, разделенную на две части: левая — дебет; правая — кредит. Это делается для того, чтобы увеличение объектов учета показывать отдельно от их уменьшения.

На любом счете отражаются следующие параметры:

1. Начальный остаток (начальное сальдо), которое представляет собой первоначальное состояние учитываемого объекта (C_n). Сальдо может быть дебетовым (записывается слева), кредитовым (записывается справа) или нулевым (счет — сальдо не имеет).

2. Регистрируется изменение размера учитываемого объекта, то есть суммы по хозяйственным операциям. Итоги записей сумм операций называются оборотами (O_d ; O_k) — дебетовые, кредитовые, нулевые.

3. Определяется конечный остаток по счету или конечное сальдо (C_k) — дебетовые, кредитовые, нулевые.

Счета взаимосвязаны с бухгалтерским балансом.

В бухгалтерском балансе отражаются остатки по счетам (например: если в пассиве баланса по строке «Задолженность по налогам и сборам» указано 100 000 руб. — это значит, что остаток по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» составляет 100 000 руб.).

По отношению к бухгалтерскому балансу счета делятся на: активные, пассивные и активно-пассивные.

Счета активные предназначены для учета состояния и движения имущества организации, остатки по активным счетам отражаются в активе баланса. В активных счетах сальдо как начальное, так и конечное всегда дебетовое.

Схема активного счета:

Д	К
C_n — состояние имущества на начало месяца	O_k — уменьшение имущества за отчетный месяц (-)
O_d — увеличение имущества за отчетный месяц (+)	
C_k — состояние имущества на конец месяца	

Для того чтобы определить C_k необходимо к его C_n (дебетовому) прибавить оборот по дебету и вычесть оборот по кредиту:

$$C_k = C_n + O_d - O_k$$

(пример: активный счет 10 «Материалы», остаток материалов на складе на начало месяца 40 000 руб., в течение месяца поступили материалы на сумму: 1) 5 000; 2) 12 000; отпущено материалов в производство на сумму: 3) 20 000; 4) 15 000; 5) 8 000)

Д	К
$C_n = 40\ 000$	3) 20 000
1) 5 000	4) 15 000
2) 12 000	5) 8 000
$O_d = 17\ 000$	$O_k = 43\ 000$
$C_k = 40000 + 17000 - 43000 = 14\ 000$	

Счета пассивные — это счета, которые отражают состояние и движение источников формирования имущества организации. Счета открываются на

основании статей пассива баланса, остатки по этим счетам отражаются в пассиве баланса, сальдо как начальное, так и конечное всегда кредитовое.

Схема пассивного счета:

Д	К
O_d — уменьшение источника (-)	C_n — наличие источника на начало месяца O_k — увеличение источника (+) C_k — наличие источника на конец месяца

Для того чтобы определить C_k необходимо к его C_n (кредитовому) прибавить оборот по кредиту и вычесть оборот по дебету:

$$C_k = C_n + O_k - O_d$$

(пример: счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам». На начало месяца имеется задолженность банку по краткосрочному кредиту: 15 000 руб., в течение месяца получен кредит: 1) 20 000; погашен кредит: 2) 10 000; 3) 5 000; 4) 10 000)

Д	К
2) 10 000 3) 5 000 4) 10 000	$C_n = 15\ 000$ 1) 20 000
$O_d = 25\ 000$	$O_k = 20\ 000$
	$C_k = 15000 + 20000 - 25000 = 10\ 000$

Активно-пассивные счета. Существует группа активно-пассивных счетов, на которых учитывается одновременно состояние и движение имущества организации и источников его формирования. Поэтому сальдо на них может быть как дебетовым, так и кредитовым одновременно. Сальдо определяется в зависимости от того, какая часть счета окажется количественно большей. К активно-пассивным счетам относятся, как правило, все счета расчетов. Поэтому дебетовое сальдо будет показывать сумму дебетовой задолженности; кредитовое — сумму кредитовой задолженности. А поскольку на счете расчетов может быть одновременно отражена как дебиторская, так и кредиторская задолженность, в бухгалтерском балансе остаток по активно-пассивному счету показывается, развернуто, то есть дебетовое сальдо — в активе; кредитовое сальдо — в пассиве.

Например: счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Подотчетное лицо А. Операции: 1) получен аванс на командировочные и хозяйственные расходы в сумме 5 000 руб.; 2) предъявлен авансовый отчет — 7 000 руб.

Д	К
1) 5 000	2) 7 000
$O_d = 5\ 000$	$O_k = 7\ 000$
	$C_k = 2\ 000$

Подотчетное лицо В. Задолженность подотчетному лицу со стороны предприятия составляет 100 руб.; операции: 1) погашена кредиторская задолженность перед подотчетным лицом 100 руб.; 2) выдан аванс на командировочные и хозяйственные расходы 10 000 руб.; предъявлен авансовый отчет — 8 500 руб.

Д	К
1) 100	C _н = 100
2) 10 000	3) 8 500
O _д = 10 100	O _к = 8 500
C _к = 1 500	

4.2. Двойная запись на счетах, ее сущность и значение

Хозяйственные операции отражаются на счетах бухгалтерского учета методом двойной записи. Каждая хозяйственная операция вызывает изменения не менее чем на двух взаимосвязанных объектах учета. В связи с этим принцип двойной записи заключается в том, что каждая хозяйственная операция отражается как минимум на двух взаимосвязанных счетах, по дебету одного счета и кредиту другого счета на одну и ту же сумму. Двойная запись имеет контрольное значение. Итог записей по дебету всех счетов должен быть равен сумме записей по кредиту всех счетов. Нарушение этого равенства свидетельствует о допущенных ошибках в учетных записях. Соблюдение принципа двойной записи обеспечивает равенство актива и пассива конечного баланса.

Взаимосвязь между счетами, установленная при соблюдении принципа двойной записи, называется корреспонденцией, а счета корреспондирующими. Корреспонденцию счетов иногда называют бухгалтерской проводкой.

Все бухгалтерские проводки отражаются в учете на основании документов. Во многих первичных документах предусмотрены специальные графы, в которых указывается корреспонденция счетов. Запись корреспонденции счетов в документах называется континировкой.

Корреспонденция счетов может быть простой и сложной.

При простой корреспонденции: один счет дебетуют и один кредитуют на одну и ту же сумму.

Пример: получены в кассу с расчетного счета денежные средства для выплаты зарплаты 100 000 руб.

	1) Д сч. 50 ↑	К сч. 51 ↓	100 000
Д	51	К	
	1) 100000		
	←—————→		
		Д	50
		1) 100000	К

При сложной корреспонденции счетов, может быть две ситуации:
 один счет дебетуется и несколько кредитуется на одну и ту же сумму;
 один счет кредитуется и несколько дебетуется на одну и ту же сумму.

Пример: поступило на расчетный счет 450 000 руб., в том числе от покупателей и заказчиков 400 000 руб. и от разных дебиторов 50 000 руб.

2) Д сч. 51 ↑ 450 000 К сч 62 ↓ 400 000
 К сч 76 ↓ 50 000

Д	62	К
2) 400000		

Д	51	К
2) 450000		

Д	76	К
2) 50000		

Пример: выдано из кассы 550 000 руб, в том числе: заработная плата 500 000 руб и подотчетному лицу 50 000 руб

3) Д сч 70 ↓ 500 000 К сч 50 ↓ 550 000
 Д сч 71 ↑ 50 000

Д	50	К
3) 550000		

Д	70	К
3) 500000		

Д	71	К
3) 50000		

Пример: получены от поставщиков сырье и материалы, расчеты с поставщиками не произведены на 50 000 руб.

4) Д сч 10 ↑ К сч 60 ↑ 50 000

Д	10	К
4) 50000		

Д	60	К
4) 50000		

Применение сложной корреспонденции счетов не нарушает принципа двойной записи, так как суммы записей по дебету и кредиту будут равны между собой, иначе быть не может.

Если принцип двойной записи будет соблюден, а ошибка будет заключаться в неправильной корреспонденции, то все равно будет получено равенство дебетовых и кредитовых оборотов, а следовательно равенство конечного баланса. Вывод: соблюдение принципа двойной записи не обнаруживает ошибок в корреспонденции счетов.

4.3. Хронологическая и систематическая записи

В бухгалтерском учете запись хозяйственных операций может быть: хронологической, систематической и комбинированной.

Хронологическая запись — запись всех совершенных хозяйственных в календарной последовательности, при этом могут записываться экономически разнородные хозяйственные операции. Группировка по однородным объектам учета не производится, таким образом, в организациях может вестись книга учета хозяйственных операций.

Систематическая запись — это регистрация хозяйственных операций в соответствии с их экономическим содержанием. Так записи ведутся в: журналах-ордерах; ведомостях и Главной книге.

Комбинированная запись — эта запись сочетает в себе и хронологическую и систематическую записи. Таким образом отражаются в учете операции по расчетному счету, а также по кассе.

4.4. Синтетический и аналитический учет. Субсчета

При помощи счетов бухгалтерского учета можно получить обобщенные данные об объектах бухгалтерского учета в денежном выражении, например: стоимость поступивших материалов, суммы начисленной зарплаты. Для управления деятельностью организации обобщенных данных может быть недостаточно. Необходимо иметь детальные сведения, характеризующие состояние и движение каждого объекта учета, например: какие конкретно материалы и в каком количестве поступили на предприятие, расходуются в производстве и как результат имеются в наличии на складе; какова конкретная задолженность каждого покупателя за продукцию (работы, услуги). Поэтому для получения показателей различных по степени детализации в бухгалтерском учете используются два вида счетов: синтетические и аналитические.

Синтетические счета — счета, предназначенные для учета наличия и движения имущества организации, источников его образования и хозяйственных процессов в обобщенном виде. Синтетические счета открываются по данным бухгалтерского баланса, учет на них ведется только в денежном выражении, количество синтетических счетов ограничено планом счетов. Учет, который ведется на синтетических счетах, называется синтетическим. Таким образом, в результате ведения синтетического учета можно получить обобщенные показатели в денежном выражении.

Аналитические счета — счета, которые дают детальную подробную характеристику соответствующих объектов учета. Аналитические счета конкретизируют общие показатели, содержащиеся на счетах синтетических. Аналитические счета открываются в развитие счетов синтетических. Учет, который ведется на аналитических счетах, называется аналитическим. Та-

ким образом, аналитический учет позволяет получить детализированные показатели не только в денежном выражении, но и в натуральных и в трудовых измерителях.

Синтетические и аналитические счета ведутся одновременно и дополняют друг друга.

Аналитические счета, открытые к активным счетам, являются активными счетами, к пассивным счетам являются пассивными.

Количество аналитических счетов ничем не ограничено, их количество определяется самой организацией исходя из конкретных условий деятельности.

Синтетические и аналитические счета связаны между собой следующим образом:

Сальдо начальное и конечное данного синтетического счета равно сумме сальдо всех аналитических счетов, открытых к нему, например: дебетовое сальдо по счету 10 «Материалы» представляет собой сумму остатков конкретных материалов, имеющихся на складах организации.

Дебетовый и кредитовый обороты данного синтетического счета равны сумме оборотов по дебету и кредиту всех аналитических счетов, открытых к нему. Например, дебетовый оборот по синтетическому счету 10 «Материалы» будет представлять собой общую стоимость поступивших от поставщиков материалов, с точки зрения аналитического учета это будут конкретные поступившие материалы в натуральном и стоимостном выражении.

Форма и порядок записи в синтетических и аналитических счетах различны. Синтетические счета имеют единую форму построения. Аналитические счета не имеют единой формы построения, форма и порядок записи зависят от специфики учитываемого объекта, например: к счету 10 «Материалы» аналитическим счетом служит карточка учета материалов; к счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» используются лицевые счета работников.

Кроме аналитических и синтетических счетов используются субсчета, которые представляют собой дополнительную группировку экономически однородных объектов учета в пределах синтетического счета, в результате субсчета занимают промежуточное положение между аналитическими и синтетическими счетами. Поэтому синтетические счета называются счетами первого порядка, субсчета — счетами второго порядка, аналитические — счетами третьего порядка.

4.5. Обобщение данных текущего бухгалтерского учета. Оборотные ведомости

В связи с тем, что в практической деятельности организации применяется большое количество как синтетических, так и аналитических счетов, принято производить обобщение данных текущего бухгалтерского учета. Это

делается для того, чтобы, во-первых, получить сводные учетные данные и, во-вторых, осуществить проверку правильности учетных записей.

Обобщение данных текущего бухгалтерского учета производится с помощью оборотных ведомостей.

Оборотные ведомости составляются как по синтетическим, так и по аналитическим счетам.

В оборотную ведомость по синтетическим счетам переносятся показатели всех, применяемых в организации, синтетических счетов, то есть сальдо начальное, обороты, сальдо конечное. Затем подводятся итоги по всем столбцам.

Номер и наименование синтетического счета	Сальдо начальное		Обороты		Сальдо конечное	
	Д	К	Д	К	Д	К
01 «Основные средства»	260000	—	—	—	260000	—
10 «Материалы»	280000	—	7200	10000	277200	—
...
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	—	60000	100000	84000	—	44000
...
Итого	Σ_1	Σ_1	Σ_2	Σ_2	Σ_3	Σ_3

При правильном ведении бухгалтерского учета в оборотной ведомости после подведения итогов должно быть получено три пары равных итогов:

1. Сумма всех начальных дебетовых сальдо должна быть равна сумме всех начальных кредитовых сальдо, равенство объясняется равенством актива и пассива начального баланса;

2. Сумма дебетовых оборотов должна равняться сумме кредитовых оборотов, равенство объясняется соблюдением принципа двойной записи;

3. Сумма конечных дебетовых сальдо должна равняться сумме конечных кредитовых сальдо, равенство является следствием равенства первых двух пар.

Оборотная ведомость не обнаруживает ошибок в корреспонденции счетов.

Оборотные ведомости по счетам аналитического учета представляют собой свод оборотов и сальдо всех аналитических счетов, открытых к данному синтетическому счету. Формы оборотных ведомостей различаются.

1. К синтетическим счетам по учету материальных ценностей, (например, счет 10 «Материалы») в оборотной ведомости будут учтены не только стоимостные показатели, но и натуральные;

2. В оборотных ведомостях будут присутствовать только стоимостные показатели (например, к счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»).

Рассмотрим оборотную ведомость по счетам аналитического учета к счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (аналитический счет — наименование поставщика или подрядчика)

Наименование аналитического счета	Сальдо начальное		Обороты		Сальдо конечное	
	Д	К	Д	К	Д	К
Поставщик 1	—	30000	50000	40000	—	20000
Поставщик 2	—	20000	30000	14000	—	4000
Поставщик 3	—	10000	20000	30000	—	20000
Итого	—	60000	100000	84000	—	44000

В результате должно быть получено тождество показателей аналитического и синтетического учета.

Оборотную ведомость по счетам синтетического учета можно составить в шахматной форме, в этом случае оборотная ведомость будет отражать не только обороты по счетам, но и их корреспонденцию.

Дт \ Кт	01	10	20	43	50	51	70	Итого: обороты по дебету
01								
10			1000					1000
20		20000					50000	70000
43								
50						200000		200000
Итого: обороты по кредиту		20000	1000			200000	50000	271000

В результате в шахматной оборотной ведомости запись производится однократно в каждой клеточке, но при этом видна корреспонденция счетов. Нарушение принципа двойной записи не происходит.

ГЛАВА 5. КЛАССИФИКАЦИЯ И ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

5.1. Принципы классификации счетов

В бухгалтерском учете применяется значительное количество разнообразных счетов. Для правильного использования этими счетами нужно знать, какие данные могут быть получены при помощи того или иного счета и какие объекты должны на нем учитываться.

С целью изучения особенностей различных видов счетов и отбора из общей их массы тех, которые позволяют наилучшим образом организовать учет

хозяйственных операций, необходима классификация счетов. Она строится по двум признакам: по назначению и структуре; по экономическому содержанию. Классификация счетов по экономическому содержанию показывает, что учитывается на счёте, т.е. какой конкретно объект отражается на нем, и позволяет установить какие виды счетов должны применяться для всесторонней характеристики данного объекта.

Классификация по назначению и структуре показывает, для чего, для получения каких показателей предназначены те или иные счета и как они строятся, т.е. каково содержание их дебета и кредита, и характер сальдо. Она позволяет изучить особенности счетов, применяемых в бухгалтерском учете, выяснить, какими свойствами обладают их отдельные виды.

Обе классификации тесно связаны и взаимно дополняют друг друга. Знание особенностей счетов и правильное применение их на практике возможно лишь в результате изучения назначения, структуры и экономического содержания счетов.

По этому вопросу существует и иная точка зрения. Некоторые экономисты вместо группировки счетов по двум признакам — назначению и структуре и экономическому содержанию предлагают строить одну общую классификацию, в которой счета группировались бы одновременно по обоим признакам. Но такая классификация счетов не нужна, потому что каждая из указанных двух классификаций имеет свое назначение, и для глубокого усвоения особенностей счетов и правильного построения их системы необходима как та, так и другая классификация.

Кроме того, успешное решение обеих этих задач в одной классификации невозможно, так как нельзя объединить в одни и те же группы объекты по двум разным признакам. В лучшем случае при этом оказывается подробно представленной какая-либо одна классификация, чаще всего ею будет классификация по назначению и структуре.

5.2. Классификация счетов по экономическому содержанию

Можно выделить 3 группы счетов:

- 1) счета для учета имущества организации,
- 2) счета по учету хозяйственных процессов,
- 3) счета учета источников формирования имущества.

1. Счета для учета имущества организации можно разделить следующим образом:

а) счета по учёту основных средств: 01 — основные средства; 02 — амортизация основных средств; 03 — доходные вложения в материальные ценности; 07 — оборудование к установке;

б) счета по учёту нематериальных активов: 04 — нематериальные активы; 05 — амортизация нематериальных активов;

в) счет по учёту вложений во внеоборотные активы: (08 — вложения во внеоборотные активы);

г) счета для учета материально-производственных запасов: 10 — материалы; 11 — животные на выращивании и откорме; 41 — товары; 43 — готовая продукция; 14 — резервы под снижение стоимости материальных ценностей; 42 — торговая наценка; 16 — отклонение в стоимости материальных ценностей;

д) счета по учёту финансовых вложений: 58 — финансовые вложения; 59 — резервы на обесценение финансовых вложений;

е) счета по учёту денежных средств: 50 — касса; 51 — расчётные счета; 52 — валютные счета; 55 — специальные счета в банках; 57 — переводы в пути;

ж) счета по учёту средств в расчетах (дебиторская задолженность): 62 — расчеты с покупателями и заказчиками; 63 — резервы по сомнительным долгам; 71 — расчеты с подотчетными лицами; 76 — расчеты с разными дебиторами и кредиторами; 79 — внутрихозяйственные расчёты и др.

2. Счета по учету хозяйственных процессов

Это счета, предназначенные для учёта процессов: заготовления, производства и продажи:

а) счета для учета заготовления материальных ценностей (15 — заготовление и приобретение материальных ценностей);

б) счета по учету процесса производства: 20 — основное производство; 21 — полуфабрикаты собственного производства; 23 — вспомогательные производства; 25 — общепроизводственные расходы; 26 — общехозяйственные расходы; 28 — брак в производстве; 97 — расходы будущих периодов;

в) счета по учету процесса продаж: 40 — выпуск продукции (работ, услуг); 43 — готовая продукция; 44 — расходы на продажу; 45 — товары отгруженные; 90 — продажи; 91 — прочие доходы и расходы.

3. Счета по учету источников формирования имущества:

а) счета источников собственных средств: 80 — уставный капитал; 81 — собственные акции; 82 — резервный капитал; 83 — добавочный капитал; 84 — нераспределенная прибыль (непокрытый убыток); 86 — целевое финансирование; 96 — резервы предстоящих расходов; 98 — доходы будущих периодов; 99 — прибыли и убытки;

б) счета источников привлеченных средств (кредиторская задолженность): 60 — расчеты с поставщиками и подрядчиками; 66 — расчеты по краткосрочным кредитам и займам; 67 — расчеты по долгосрочным кредитам и займам; 68 — расчеты по налогам и сборам; 69 — расчеты по социальному страхованию и обеспечению; 70 — расчеты с персоналом по оплате труда; 73 — расчеты с персоналом по прочим операциям; 75 — расчеты с учредителями; 76 — расчеты с разными дебиторами и кредиторами; 79 — внутрихозяйственные расчёты и др.

5.3. Классификация счетов по назначению и структуре

По назначению и структуре счета делятся на:

- 1) основные;
- 2) регулирующие;
- 3) операционные;
- 4) забалансовые.

1. Основные счета можно разделить на такие группы:

— инвентарные счета — это счета, предназначенные для учета материальных ценностей, наличие которых проверяется инвентаризацией: 01, 04, 07, 08, 10, 20, 21, 23, 41, 43, 50;

— денежные: 50, 51, 52, 55, 57;

— расчетные счета, предназначенные для учета расчетов предприятия: 60, 62, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76, 79;

— фондовые счета, предназначенные для учета фондов и резервов: 80, 82, 83, 84, 86, 96;

— счета по учету кредитов и займов: 66, 67;

— счет по учету финансирования: 86.

2. Регулирующие счета — счета, которые предназначены для уточнения оценки отдельных видов имущества и источников его образования. Они делятся на 2 группы:

- а) контрарные
- б) дополнительные

Контрарные счета — это счета, которые уменьшают оценку имущества или обязательств.

Дополнительные увеличивают оценку имущества или обязательств.

Контрарные счета делятся на:

Контрактивные — это счета, которые уменьшают оценку активных счетов: 02, 05, 14 (соответственно корректируют счета 01, 04, 10); 59, 63, 42 (корректируют счета 58, 62, 41).

Счет 63 предназначен для корректировки дебиторской задолженности и по другим счетам, кроме счета 62.

Особую роль выполняет счет 16 — отклонение в стоимости материалов. Счет 16 будет контрактивным, в том случае, если фактическая себестоимость заготовленных материалов окажется меньше учётной цены приобретения материалов.

Контрпассивные счета регулируют оценку пассивных счетов. Например: сч.81 — собственные акции (доли) корректирует величину уставного капитала (сч.80).

Дополнительные счета корректируют оценку активного счета в сторону увеличения (сч.16 — будет дополнительным в том случае, если фактическая себестоимость заготовленных материалов окажется больше учетной цены).

3. Операционные счета — это счета, предназначенные для учета процесса производства и процесса продажи. Они делятся на: распределительные, калькуляционные и сопоставляющие

Распределительные счета предназначены для контроля за некоторыми затратами организации и обеспечения правильности их распределения.

Распределительные счета делятся на собирательно-распределительные (счета 25, 26, 44) и бюджетно-распределительные (97, 98, 96).

Собирательно-распределительные счета необходимы по двум причинам: прежде всего расходы на обслуживание и управление производством надо распределять между несколькими объектами. Кроме того, данные счета используются для контроля за исполнением сметы этих расходов.

Ученные на собирательно-распределительных счетах затраты списываются в установленном порядке на те счета, где учитываются все затраты по данному объекту.

Схема счетов № 25, 26

Д	25, 26	К
<p>C_n — нет</p> <p>O_d = сумма затрат, накопленных за месяц и подлежащая списанию или распределению (100 тыс.)</p> <p>C_k — нет</p>	<p>O_k = списание и распределение собранных расходов по объектам калькуляции (видам продукции) 100 тыс.</p>	

Дсч. 25 Ксч. 10, 70, 69 (100 тыс.)

Дсч. 20 Ксч. 25 (100 тыс.)

Схема счета № 44 — расходы на продажу

Д	44	К
<p>C_n = остаток расходов на продажу, относящихся к отгруженной, но не реализованной продукции</p> <p>O_d = расходы, связанные со сбытом продукции за месяц</p> <p>C_k = остаток расходов на продажу, относящийся к не реализованной продукции на конец месяца</p>	<p>O_k = расходы на продажу, относящиеся к реализованной продукции</p>	

Если вся продукция, отпущенная покупателям является проданной, расходы на продажу списываются полностью. Если не вся продукция реализуется, то расходы на продажу необходимо перераспределить между продукцией отгруженной и продукцией реализованной.

Бюджетно-распределительные счета предназначены для распределения доходов и расходов между смежными отчетными периодами. При помощи этих счетов разграничиваются расходы и доходы между бюджетами смеж-

ных периодов и включаются в показатели хозяйственной деятельности того периода, к которому они относятся независимо от времени их производства (получения).

Схема счета № 97 — расходы будущих периодов

Д	97	К
C_n = остаток расходов будущих периодов, не списанных на себестоимость продукции на начало месяца O_d = расходы, произведенные в данном периоде, относящиеся к будущим периодам C_k = остаток расходов будущих периодов, ещё не включенных в стоимость продукции работ, услуг		O_k = списание расходов на себестоимость отчетного периода (равномерно, либо пропорционально объему выпущенной продукции)

Дсч97 Ксч10, 70, 69, 68, 60....

Дсч20, 25, 26.... Ксч97

Организация должна обеспечить аналитический учёт расходов и доходов.

Калькуляционные счета предназначены для учета затрат на производство и определения себестоимости выпущенной продукции работ и услуг. К ним относятся счета 20, 23, 29, 28

Схема счетов №20, 23, 29

Д	20, 23, 29	К
C_n = незавершенное производство на начало месяца O_d = затраты отчетного месяца C_k = затраты на конец месяца		O_k = фактическая себестоимость выпущенной продукции

Схема счета № 28

Д	28	К
O_d = 7000 <ul style="list-style-type: none"> 1) выпущен из производства окончательный (неисправный брак) (5000) 2) затраты на исправление брака (2000) 	C_n — нет O_k = суммы, уменьшающее ущерб от выпуска брака <ul style="list-style-type: none"> а) удержание из зарплаты б) оприходование материалов от списания брака в) окончательная потеря от брака (1500) C_k — нет	5500

Дсч 28 ← Ксч 20 ↓

43

Разница между дебетовым и кредитовым оборотами представляет собой сумму окончательных потерь, которая списывается на себестоимость продукции (работ, услуг) по статье «Потери от брака».

Сопоставляющие счета используются для выявления результатов производственно-хозяйственной деятельности, путём сопоставления данных, учтенных по дебету и кредиту счета.

Сопоставляющие счета делятся на:

операционно-результатные (сч.90 — продажи, сч.91 — прочие доходы и расходы) и финансово-результатные (сч.99 — прибыли и убытки).

Схема счета № 90

Д	90	К
$O_d =$	C_n — нет	
1) производственная себестоимость K90 реализованной продукции (Д90 К43)	$O_k =$	
2) расходы на продажу (Д90 К44)	— выручка от продажи, в том числе НДС Д 62	
3) НДС (Д90 К68)	— убыток (Д99 К90)	
4) прибыль (Д90 К99)		
	C_k — нет	

Путем сопоставления оборотов по счету 90 определяется прибыль или убыток от продаж.

Схема счета № 91

Д	91	К
$O_d =$	C_n — нет	
— прочие расходы	$O_k =$	
— прибыль (Д91 К99)	— прочие доходы	
	— убыток (Д99 К90)	
	C_k — нет	

Путем сопоставления оборотов по счету 91 определяется сальдо прочих расходов и доходов или прибыль (убыток) от прочих видов деятельности

Финансово-результатный счет 99 служит для определения величины прибыли и убытка от всех видов деятельности по данным бухгалтерского учета.

Схема счета № 99

Д	99	К
1) убыток от продажи	1) прибыль от продаж	
	или	
2) убыток от прочих видов деятельности	2) прибыль от прочих видов деятельности	
	или	
3) убыток от чрезвычайных ситуаций	3) доходы от чрезвычайных ситуаций	

$C_k = \text{бух. убыток}$ или $C_k = \text{бух. прибыль}$

Сопоставление оборотов по счету 99 определяется:

- 1) Бухгалтерская прибыль, если оборот по кредиту окажется больше оборота по дебету
(Ск — кредитовое)
- 2) бухгалтерский убыток, если оборот по дебету больше оборота по кредиту (Ск — дебетовое)

4. Забалансовые счета отражают наличие и движение имущества организации, которое ей не принадлежит, но находится во временном пользовании.

Например: счет 001 (арендованные основные средства)

Особенностями записи на забалансовых счетах является:

- счет имеет трёхзначный номер
- при записи на забалансовых счетах отсутствует принцип двойной записи

Д сч.001 — получено имущество на условиях аренды

К сч.001 — арендованное имущество возвращено арендодателю

5.4. План счетов бухгалтерского учета

Планом счетов называют систематизированный по установленным принципам перечень синтетических счетов бухгалтерского учета. Ныне действующий План счетов бухгалтерского учета финансово- хозяйственной деятельности и инструкция по его применению утверждены приказом Минфина РФ от 31 октября 2000г. №94н (Приложение 2). План счетов является единым и обязательным к применению в организациях всех отраслей народного хозяйства и видов деятельности (кроме банков и государственных

(муниципальных) учреждений) независимо от подчиненности, формы собственности, организационно-правовой формы. Субсчета, предусмотренные в Плане счетов, используются исходя из требований анализа, контроля и отчетности. На практике система счетов представлена в виде плана счетов, а двойная запись — в форме инструкции по его применению. И план счетов и инструкция по его применению — нормативные документы, утверждаемые Министерством финансов России и обязательные для применения всеми организациями независимо от их отраслевой принадлежности. Все хозяйствующие субъекты применяют единую методологию учета операций на счетах, составляют финансовую отчетность по общим правилам, при анализе определяют установленные финансовые показатели и т.п.

Отраслевые особенности отражаются путем внесения изменений в план счетов, утверждаемый Минфином России, т.е. в рабочем плане счетов, который разрабатывается хозяйствующим субъектом самостоятельно. Так, например, план счетов, применяемый структурными подразделениями железнодорожного транспорта, является также рабочим планом. По количеству и составу синтетических счетов рабочий план счетов ОАО «РЖД» не отличается от плана счетов Минфина РФ, а особенности железнодорожного транспорта в части технологии производства, структуры управления, условий и порядка реализации продукции (перевозок) получили отражение через систему субсчетов. В рабочем плане счетов ОАО «РЖД», исходя из требований интегрированной системы обработки информации R-3, **имеются субсчета** трех уровней, из которых субсчета первого уровня кодируются двумя, а второго и третьего уровней тремя цифровыми знаками. Таким образом, общая длина кода любого счета имеет 10 знаков.

В основу построения плана счетов положена классификация счетов в зависимости от их экономического содержания. По этому признаку, отвечающему на вопрос «что учитывается на данном счете?» все счета в плане группируются в разделы. В каждом разделе отражены однородные виды имущества, обязательств и капитала. В разделе III — **Затраты на производство** — предусмотрено 20 счетов, свободными являются счета с 30 по 39, которые могут быть использованы для управленческого учета. Например, на предприятиях железнодорожного транспорта в настоящее время внедряется система управленческого учета с помощью параллельных 32-х счетов. Эти счета предназначены для учета издержек, приходящихся на оказываемые услуги по перевозкам, в разрезе статей и элементов затрат. Также на них собираются планируемые данные о затратах. С помощью 32-х счетов обеспечивается учет по местам возникновения затрат и центрам ответственности. Помимо счета 32 «Грузовые перевозки» в локомотивном депо применяют счета 33 «Маневровая работа», 34 «Хозяйственное движение».

ГЛАВА 6. ОЦЕНКА И КАЛЬКУЛЯЦИЯ

6.1 Оценка объектов бухгалтерского учета, ее принципы и порядок применения

Оценка имущества организаций представляет собой способ её выражения в денежном измерении. Оценка является одним из элементов метода бухгалтерского учета. Правильность оценки достигается соблюдением следующих принципов: реальность и единство оценки.

Реальность оценки заключается в том, что в денежном показателе отражается действительная величина затрат труда. Соблюдение данного принципа обеспечивается тем, что все натуральные и трудовые показатели переводятся в денежные при помощи цены.

Принцип единства оценки заключается в том, что в балансах различных предприятий одно и то же имущество должно быть выражено в одной и той же оценке (например, основные средства по остаточной стоимости).

К сожалению, оценка имущества в балансе может отличаться от его оценки в текущем бухгалтерском учете (при принятии имущества к бухгалтерскому учету).

Правила оценки объектов бухгалтерского учета регламентированы «Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ», утвержденным приказом МФ РФ 29 июля 1998г. №34н. В соответствии с данным положением:

1. Незавершенные капитальные вложения оцениваются в сумме фактических затрат для инвестора;
2. Основные средства оцениваются по первоначальной стоимости, в бухгалтерском балансе — по остаточной стоимости;
3. Нематериальные активы оцениваются тоже по первоначальной стоимости, в бухгалтерском балансе — по остаточной стоимости;
4. Финансовые вложения оцениваются по первоначальной стоимости;
5. Сырьё и материалы оцениваются по фактической себестоимости приобретения или заготовления. Она будет представлять сумму фактических затрат на их приобретение, включая затраты на доставку, хранение и другие расходы;
6. Готовая продукция оценивается по фактической себестоимости изготовления (сумма всех затрат на её производство);
7. Незавершенное производство оценивается, как правило, по фактической производственной себестоимости;
8. Дебиторская и кредиторская задолженность оцениваются в суммах, которые вытекают из бухгалтерских записей организаций и которые организация признает правильными.

6.2. Калькулирование себестоимости продукции

Одним из основных видов оценки имущества организации в учете является фактическая себестоимость.

Различают фактическую себестоимость заготовления (материалы) и фактическую себестоимость изготовления или производства продукции, работ, услуг. Для определения фактической себестоимости производства готовой продукции, работ, услуг пользуются калькуляцией.

Калькуляция — это способ исчисления себестоимости. С другой стороны, калькуляция является элементом метода бухгалтерского учета.

Для определения величины себестоимости продукции товаров, работ, услуг необходимо иметь информацию о различных затратах, которые учитываются на конкретных счетах бухгалтерского учета.

Калькуляция представляет собой документ, содержащий перечень статей, из которых складывается себестоимость. На основании калькуляции определяется денежная оценка готовой продукции товаров, работ, услуг.

Точность калькулирования обеспечивается следующими условиями: рациональной группировкой затрат; точным подсчетом затрат на калькулируемый объект; обоснованным выбором метода распределения косвенных расходов.

Различают два способа группировки затрат: по экономическим элементам и по статьям калькуляции.

Экономические элементы — это однородные по своему экономическому содержанию затраты, независимо от того, на какие цели они произведены.

Существует единый перечень экономических элементов для всех организаций. Данный перечень утвержден положением по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденным приказом МФ РФ от 6 мая 1999г. №33н. К элементам затрат относятся:

1. Материальные затраты;
2. Затраты на оплату труда;
3. Отчисления на социальные нужды;
4. Амортизация;
5. Прочие.

С 2011 года отчисления на социальные нужды производятся организацией от начисленной заработной платы в размере 34%, в том числе: в пенсионный фонд — 26%, в фонд социального страхования — 2,9%, в фонд обязательного медицинского страхования — 5,1%.

Кроме того, производятся отчисления на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Их размер зависит от того класса профессионального риска, который присвоен организации. Установлено 32 класса профессионального риска, тарифы отчислений составляют от 0,2% до 8,5%.

Амортизационным имуществом являются основные средства и нематериальные активы.

Прочие затраты представляют собой затраты, которые не могут быть отнесены ни к одному из перечисленных выше элементов затрат (командировочные расходы, информационные услуги и другие).

По элементам затрат составляется смета затрат на производство.

Для контроля за работой предприятия, а также для определения себестоимости продукции, работ, услуг по видам необходима другая группировка затрат по статьям калькуляции, т.е. группировка затрат по их целевому назначению и месту образования.

При данной группировке имеет значение, что это за затраты, где они образованы, к чему относятся.

Единой группировки по статьям калькуляции не существует. Перечень статей зависит от вида деятельности, характера и структуры производства и устанавливается организацией самостоятельно.

Структуру статей калькуляции можно представить в следующем виде:

- 1) сырьё и материалы (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- 2) заработная плата основных производственных рабочих;
- 3) отчисления на социальные нужды от заработной платы основных производственных рабочих;
- 4) потери от брака;
- 5) прочие расходы;
- 6) общепроизводственные расходы;
- 7) общехозяйственные расходы;
- 8) расходы на продажу.

К общепроизводственным расходам относятся затраты, связанные с управлением цехами, производствами, участками. К ним в частности относятся: амортизация основных средств производственного назначения, т.е. оборудования, зданий, сооружений, цехов и других основных средств;

заработная плата управленческого персонала цехов с отчислениями на социальные нужды; затраты на ремонт основных средств и другие аналогичные расходы.

Общехозяйственные расходы — это затраты, связанные с управлением предприятием в целом. К ним в частности, относятся: затраты на оплату труда аппарата управления предприятием с отчислениями на социальные нужды; амортизация основных средств общехозяйственного назначения; затраты на ремонт основных средств общехозяйственного назначения; другие расходы.

Статья «Потери от брака» представляет собой сумму окончательных потерь от брака, которые включаются в себестоимость готовой продукции. Потери от брака не планируются и учитываются только в фактической калькуляции.

Перечисленные статьи калькуляции (1–7) формируют производственную себестоимость, т.е. затраты, связанные с производством продукции.

Расходы на продажу представляют собой затраты организации по сбыту продукции.

Производственная себестоимость + расходы на продажу = полная себестоимость реализованной продукции.

Затраты организации можно классифицировать по разным признакам: по способу включения в себестоимость продукции, по структуре затрат, по отношению к объему производства и др.

По способу включения затрат в себестоимость отдельных видов продукции затраты делятся на прямые и косвенные.

Прямые можно прямо соотнести с выпуском конкретных видов продукции.

Косвенные — это затраты, которые на выпуск конкретных видов продукции прямо не относятся, а распределяются косвенным путем, пропорционально какому-либо признаку (общепроизводственные и общехозяйственные расходы).

По структуре затрат делятся на простые и комплексные.

Простые — содержат один элемент затрат.

Комплексные — это затраты, которые содержат несколько элементов затрат: общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Группировка затрат по статьям калькуляции позволяет определить расходы по местам их возникновения и определить структуру затрат на производство.

По статьям составляется калькуляция себестоимости продукции, причем калькуляцию можно составлять на все количество выпущенной продукции и на единицу выпущенной продукции.

Для соблюдения точности подсчета затрат на калькулируемый объект необходима правильная организация документооборота и аналитического учета. Должен быть обоснован выбор метода распределения косвенных расходов.

ГЛАВА 7. ДОКУМЕНТАЦИЯ И ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ

7.1. Документы, их сущность, значение и классификация

Документация является одним из элементов бухгалтерского учета и представляет собой способ отражения хозяйственных операций, с целью получения необходимых сведений, а также осуществления последующих записей в системе счетов бухгалтерского учета. Каждая операция должна быть отражена с использованием соответствующих документов.

Бухгалтерские документы классифицируются по следующим признакам: назначению, порядку составления, способу охвата операций, месту составления, количеству учетных записей.

По назначению документы делятся на:

- а) распорядительные;
- б) оправдательные (или исполнительные);
- в) документы бухгалтерского оформления;
- г) комбинированные.

Распорядительные документы содержат распоряжение на совершение определенных хозяйственных операций. Они служат основанием, например для приёма и выдачи денег или материальных ценностей для выполнения работ (денежный чек, приказ, наряд на сдельную работу, доверенность и др.).

Оправдательные или исполнительные документы оформляют уже совершенные операции, т.е. подтверждают факт совершения (например: разные квитанции, отчеты материально-ответственных лиц и др.).

Документы бухгалтерского оформления — это документы, которые составляют работники бухгалтерии (например: накопительные ведомости, различные бухгалтерские справки).

Комбинированные документы сочетают признаки нескольких видов документов одновременно. Например, расходно-кассовый ордер

является распоряжением руководителя организации на выдачу кассиром денег из кассы. После этого, как будут выданы деньги и получена подпись лица их получившего, документ станет оправдательным. Поскольку на расходном кассовом ордере проставляется корреспонденция счетов, он является документом бухгалтерского оформления, а, следовательно, по совокупности признаков будет документом комбинированным.

По порядку составления различают первичные и сводные документы.

Первичными называются документы, которые впервые отражают совершившиеся хозяйственные операции. Они являются формальным доказательством того, что данные операции действительно выполнены (например, приходный ордер).

Сводными считаются документы, которые заполняются на основании ранее составленных первичных документов (например, авансовый отчет).

По способу охвата операций документы бывают разовые и накопительные.

Разовые отражают одну или одновременно несколько хозяйственных операций, которые записываются в документ сразу же после их совершения, после чего эти документы могут быть переданы в бухгалтерию для осуществления бухгалтерской записей (например, требования на выдачу материальных ценностей).

Накопительные документы составляются постепенно на протяжении определенного периода для отражения однородных систематически повторяющихся операций (например, накопительная ведомость или лимитно-заборная карта). Бухгалтерские записи производятся одна на итоговую сумму.

По количеству учетных записей документы делятся на: однострочные и многострочные.

По месту составления документы бывают внутренние (составляются в своей организации) и внешние (составляются в других организациях).

7.2. Порядок обработки документов

Для придания документу юридической силы в нем должны содержаться следующие обязательные реквизиты: наименование документа; код формы; дата составления документа; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственных операций; измерители хозяйственных операций; должность лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления; личные подписи и их расшифровки.

С развитием автоматизации бухгалтерского учета все большее распространение получает электронный документооборот и придание электронным документам юридической силы. В связи с этим был принят Федеральный закон от 10 января 2002 г. №1–ФЗ «Об электронной цифровой подписи», который придал использованию электронной цифровой подписи юридическую силу как аналога обычной рукописной подписи.

Сохранность ключей цифровой подписи является основной задачей для организаций, использующих электронные документы и электронные цифровые подписи.

Документооборот — это путь движения документа через все стадии обработки, начиная с выписки и кончая сдачей в архив.

Документы проходят 3 этапа: выписка первичных документов, проверка и бухгалтерская обработка.

Проверка документов согласно Положению о документах и документообороте в бухгалтерском учете (письмо Министерства финансов СССР от 29 июля 1983 г.) осуществляется по форме (полнота и правильность оформления документов, заполнения реквизитов) и по содержанию (законность документированных операций, логическая увязка отдельных показателей).

Первичные документы, прошедшие обработку, должны иметь отметку, исключающую возможность их повторного использования: при ручной обработке — дату записи в учетный регистр, а при обработке на вычислительной технике — оттиск штампа контролера, ответственного за их обработку.

Все документы, приложенные к приходным и расходным кассовым ордерам, а также документы, послужившие основанием для начисления зара-

ботной платы, подлежат обязательному гашению штампом или надписью от руки «Получено» или «Оплачено» с указанием даты (числа, месяца, года).

7.3. Инвентаризация, ее значение и виды

Инвентаризация представляет собой способ бухгалтерского учета, служащий для обеспечения соответствия учетных данных о средствах организации их фактическому наличию. Она проводится в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества финансовых обязательств, утвержденными приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49.

Инвентаризации подлежат основные средства, материальные ценности, незавершенное производство, денежные средства, средства в расчетах, а также средства, не подлежащие организации.

В зависимости от полноты охвата средств инвентаризация подразделяется на 2 вида: полную и частичную.

Полная инвентаризация охватывает всё без исключения имущество организации. Она проводится в установленные сроки 1 раз в год перед составлением годового отчета.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденным приказом МФ РФ 29.07.1998 г. № 34н, разрешается инвентаризацию основных средств проводить 1 раз в 3 года, а библиотечных фондов — 1 раз в 5 лет.

Частичная инвентаризация охватывает какой-то один вид имущества. Например, материалы. Частичная инвентаризация может проводиться, помимо полной инвентаризации, несколько раз в год для обеспечения точности отчетных данных.

По своему характеру инвентаризации подразделяются на плановые и внеплановые.

Плановые инвентаризации осуществляются заранее в намеченные сроки и проводятся согласно утвержденному графику.

Внеплановые инвентаризации проводятся в случае необходимости по распоряжению руководителя организации. Вне плана проводятся инвентаризации после стихийных бедствий, при смене материально-ответственных лиц и в других случаях, предусмотренных законодательством.

7.4. Порядок проведения инвентаризации

За правильность проведения инвентаризации несут ответственность руководитель и главный бухгалтер организации. Для проведения инвентаризации создаётся комиссия из числа работников предприятия при обязательном участии главного бухгалтера.

Инвентаризационная комиссия возглавляется руководителем предприятия или его заместителем. На крупных предприятиях вследствие большого объёма работ для проведения инвентаризации создаётся несколько рабочих комиссий.

К началу проведения инвентаризации в местах хранения проверяемых ценностей должна быть закончена обработка всех приходных и расходных документов и выведены остатки.

Все предметы, подлежащие инвентаризации должны быть разложены по наименованиям, сортам, моделям и другим параметрам. Наличие материальных ценностей проверяется в местах их хранения при обязательном присутствии материально-ответственных лиц. Перед началом инвентаризации материально-ответственные лица должны представить письменное подтверждение того, что все документы по приходу и расходу ценностей сданы в бухгалтерию и к моменту проверки нет не оприходованных и не списанных в расход материальных ценностей.

Наличие ценностей определяется путём обязательного взвешивания, подсчета и обмера. Если материалы находятся в неповрежденной упаковке поставщика, его наличие может определяться по данным, указанным на упаковке. При этом обязательно должна быть проведена проверка массы упаковок на выбор. Данные о наличии каждого вида ценностей фиксируются в инвентаризационных описях. Их составляют по каждому виду инвентаризируемого имущества и по каждому месту хранения.

Инвентаризационные описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии. В конце описи материально-ответственное лицо даёт расписку в том, что все ценности, отмеченные в описи, проверены комиссией в его присутствии и никаких претензий к комиссии не имеется.

По окончании проведения инвентаризационные описи передаются в бухгалтерию для сопоставления действительных остатков имущества с их остатками по данным бухгалтерского учета.

7.5. Отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете

Завершающим этапом проведения инвентаризации является определение ее результатов и отражение полученных данных на счетах бухгалтерского учета.

Если выявлены расхождения между фактическим наличием материальных ценностей и данными бухгалтерского учета составляется сличительная ведомость. В сличительных ведомостях выводятся результаты инвентаризации, т.е. излишки или недостачи. Все сведения отражаются как в натуральных измерителях, так и в денежном. По всем выявленным излишкам или недостачам материально-ответственные лица дают письменные объяснения.

Все выводы и решения инвентаризационной комиссии оформляются протоколом, который утверждается руководителем организации. В своём за-

ключении комиссия определяет также порядок регулирования выявленных инвентаризационных данных.

Установлен следующий порядок регулирования инвентаризационных разниц:

1. Излишки подлежат оприходованию и зачислению на финансовые результаты деятельности организации.

Д сч.01, 10, 20, 21, 23, 43, 50, др.

К сч. 91\1 — прочие доходы

2. Недостачи материальных ценностей должны быть отражены в учете с использованием активного счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Недостачи имущества по фактической себестоимости отражаются по дебету счета 94 с кредита разных счетов (01/остаточная стоимость, 10, 20, 21, 43, 23 и т.д.).

Затем недостачи в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения (Д сч.25, 26, 44 К сч. 94), сверх норм естественной убыли — на виновных лиц (Д сч. 73/2 К сч.94)

Материально-ответственное лицо возмещает недостачу путём внесения недостающих сумм в кассу организации, либо производятся удержания из его зарплаты (Дсч.50, 70 Ксч.73/2)

Если виновные лица не установлены, либо во взыскании отказано судом, то недостающие суммы относятся на финансовые результаты деятельности организации (прочие расходы): Дсч. 91/2 Ксч.94, 73/2

ГЛАВА 8. ТЕХНИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

8.1. Учетные регистры и их роль в бухгалтерском учете

Учетные регистры представляют собой листы бумаги, приспособленные для регистрации и группировки в них данных о наличии средств и операциях с ними, зафиксированных первичными носителями информации.

Запись учетной информации из документов в регистры называются регистрацией.

В зависимости от внешнего вида учетные регистры подразделяются на бумажные книги, карточки, отдельные листы, машинограммы, полученные при использовании вычислительной техники, а также магнитные ленты, диски, дискеты и другие машинные носители.

Бумажные книги представляют собой сброшюрованные учетные таблицы, определенной формы графления, все страницы книги должны быть пронумерованы, опечатаны. Делается это до начала записи.

При ведении бухгалтерских книг отсутствует наглядность записей и часто затрудняется нахождение нужных данных. В настоящее время применяется Главная книга, кассовая книга, книга учета хозяйственных операций и другие.

Карточки представляют собой листы картона, имеющие определенный формат и форму графления. Карточки являются регистром аналитического учета.

Различают инвентарную карточку учета основных средств, карточка учета материалов и др.

Отдельные листы (ведомости) несколько похожи на карточки тем, что не имеют прочного скрепления между собой. Отличие состоит в том, что изготавливаются они из менее плотной бумаги, большего формата и хранятся в особых папках или регистраторах с закрепляющим устройством, позволяющим легко вкладывать или изымать отдельные листы.

По истечении отчетного года и составлении баланса регистры закрывают путем подведения итога по каждому счету и записи суммы остатка.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления.

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной.

Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета и во внутренней бухгалтерской отчетности, обязаны хранить коммерческую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную законодательством РФ.

8.2. Виды и формы учетных регистров

Учетные регистры имеют различное строение и группируются по двум признакам: по объему содержания и по характеру записей.

По объему содержания регистры подразделяются на аналитические, синтетические и комбинированные.

В аналитических учетных регистрах записи производятся по отдельным аналитическим счетам, в результате чего детализируется информация соответствующего синтетического учета (карточки).

Синтетические учетные регистры — это регистры, предназначенные для отражения в обобщенном виде имущества организации, источников и хозяйственных процессов. Примерами синтетических учетных регистров могут служить журналы-ордера, ведомости, Главная книга. Комбинированные регистры — это регистры, которые объединяют синтетический и аналитический учет. Например: журнал/ордер №6 (по счету 60) и журнал/ордер №7 (по счету 71).

По характеру записи регистры подразделяются на хронологические, систематические и комбинированные.

В хронологических учетных регистрах операции записываются по мере их совершения на основании первичных документов в хронологической последовательности. При этом никакой систематизации учётных данных не производится. К таким регистрам относятся: кассовая книга или книга учёта хозяйственных операций.

Систематические учетные регистры предназначены для группировки однородных операций и их записи в определенной системе. Например: Главная книга, которая представляет собой свод всех оборотов и сальдо по всем синтетическим счетам, ведущимся в организации. Каждая страница Главной книги представляет собой отдельный счет.

В комбинированных учётных регистрах сочетается хронологическая и систематическая записи. Например: журнал/ордер №1 (по кредиту счета 50) и журнал/ордер №2 (по кредиту счета 51).

Во многих учетных регистрах распространена линейно–позиционная запись (журнал/ордер №6 (по счету 60); некоторые учетные регистры формируются по шахматному принципу (журнал/ордер №10).

ГЛАВА 9. ПЕРСПЕКТИВЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ИНТЕГРИРОВАННЫХ ДАННЫХ. ИНТЕГРИРОВАННЫЙ УЧЕТ КАК ОСНОВА ЭКОЛОГО-ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА

9.1. Место и роль эколого-экономического анализа в системе социально-экономических отношений

Перспективы развития интегрированного учета тесно связаны с эколого-экономическим анализом. Бухгалтерский интегрированный учет предоставляет информацию, необходимую для проведения эколого-экономического анализа. Рассмотрим более подробно это направление исследование.

Современные социально-экономические структуры, при всем их разнообразии, остаются обществами потребления, истощающими и загрязняющими биосферу и формирующими технократический тип развития. Подобная стратегия преобразования среды обитания с целью удовлетворения человеком своих потребностей, изменение отдельных элементов окружающей природной среды без учета системной организации взаимосвязи природы и общества приводит в целом к изменениям ряда глобальных параметров природной среды, в совокупности понижающих ее качество. Добиваясь в первую очередь своих ближайших целей, человек испытывает затем влияние последствий, которых не ожидал и которые способны перечеркнуть все достигнутые им положительные результаты социально-экономического развития.

Становится все более ясным, что источники и причины загрязнения окружающей среды гораздо более разнообразны, сложны и взаимосвязаны, а

последствия загрязнения носят более широкий и кумулятивный характер, чем это считалось ранее.

Реализуемая долгие годы практически во всех странах концепция покорения природы, ее преобразования по произволу человека с технократическим мышлением оказалась враждебной не только природе, но и самому человеку. Однако для того, чтобы решить эту проблему, необходимо повышение уровня экологического мышления. Требуется понимание того, что экономические и социальные задачи не могут и не должны решаться в ущерб экологическим.

Выполнение природоохранных мероприятий и учет соответствующих затрат в России осуществляются исходя из предписываемых предприятиям требований при эксплуатации предприятий, а также консервации и ликвидации зданий, строений, сооружений и иных объектов. Эти требования установлены Федеральным законом «Об охране окружающей природной среды при осуществлении хозяйственной и иной деятельности» (ст. 34–56). Общий смысл этих требований состоит в необходимости соблюдения юридическими и физическими лицами нормативов качества окружающей среды, проведения ими мероприятий по восстановлению природной среды, рекультивации земель и благоустройства территорий. При этом особо жесткие требования касаются эксплуатации объектов энергетики, военных предприятий, сельскохозяйственных, гидротехнических и ряда других предприятий (ст. 40–49 Закона).

Для соблюдения экологических нормативов и стандартов предприятия-природопользователи проводят разнообразные мероприятия, связанные с обеспечением надежной и эффективной работы имеющихся очистных сооружений, установок и средств экологического контроля, а также оборудования по обезвреживанию и утилизации отходов. Природоохранные мероприятия могут потребовать природоохранных инвестиций, связанных, например, со строительством более эффективных очистных установок или внедрением безопасных экологических технологий и продукции. В результате всех этих мер формируются информационные потоки, отражаемые далее в экологической, финансовой и других формах отчетности предприятия.

Основные блоки экологически релевантной информации включают в себя наряду с проанализированными выше формами отражения экологических аспектов в бухгалтерском учете предприятия следующие параметры: данные экологического паспорта предприятия; документы первичного учета и статистической отчетности по охране природы; совокупность доведенных до предприятия нормативов сбросов, выбросов и размещения отходов; документация по плате за пользование природными ресурсами и загрязнение окружающей среды, а также по природоохранным инвестициям.

Структуру и назначение экологического паспорта определяет ГОСТ «Охрана природы. Экологический паспорт промышленного предприятия. Основ-

ные положения». Данный документ обязывает предприятия так называемых критических отраслей экономики в документированном виде отчитываться о своей природоохранной деятельности перед государственными органами. Экологический паспорт содействует формированию эффективной природоохранной политики и снижению негативного воздействия на окружающую среду. Являясь информационным документом, он включает в себя следующие сведения:

- о комплексном воздействии предприятия на окружающую среду;
- об эффективности использования предприятием сырьевых, топливных, энергетических, водных, земельных и других ресурсов;
- об используемых технологиях;
- о балансе потребляемого сырья и объемов выпускаемой продукции.

Эффективность природоохранной деятельности общества следует рассматривать как составную часть эффективности всей экономики. Практика показывает, что высокая экономическая эффективность производства с позиций предприятия не всегда является таковой с позиций общества, если она достигается ценой расточительного использования природных ресурсов и загрязнения природы. Отсюда возникает задача оценки эффективности инвестиционных проектов с учетом влияния их на окружающую среду, то есть определения воздействия экологических факторов. Важным фактором является полный экономический эффект, или результат природоохранных затрат, который проявляется в предотвращении экономического ущерба от техногенного воздействия предприятия на окружающую среду и получении дополнительного дохода в результате улучшения производственной деятельности предприятия в условиях более благоприятной экологической обстановки.

9.2. Оценка экономического ущерба от загрязнения атмосферы

Рассмотрим пример оценки экономического ущерба от загрязнения атмосферы. Под экономическим ущербом принято понимать потери или отрицательные изменения в биосфере, вызванные ее загрязнением и выраженные в денежной форме. Экономический ущерб может быть фактическим и возможным. Часто оценивают предотвращенный ущерб, равный разности возможного и фактического.

В общем виде экономический ущерб Y от загрязнения атмосферы рассчитывают по формуле

$$Y = \sum_{i=1}^n Y_i, \quad (1)$$

где Y_i — различные виды ущербов, в частности: причиняемый здоровью людей (затраты на медицинские услуги); причиняемый сельскому и лесному

хозяйству (потери урожайности, животноводства, лесного хозяйства); причиняемый коммунальному хозяйству (затраты на жилищные потери, бытовые услуги); причиняемый промышленным объектам (потери сырья, топлива, помещений).

Рассмотрим конкретный пример расчета ущерба, причиненного здоровью людей. Вначале оценим суммарные затраты, вызванные появившимися в результате ущерба характерными заболеваниями:

$$Y_1 = Z_1 + Z_2 + Z_3 + Z_4, \quad (2)$$

где Z_1 — затраты на лечение в стационаре;

Z_2 — затраты на последующее поликлиническое лечение;

Z_3 — снижение выпуска продукции (потери чистой продукции);

Z_4 — оплата больничных листов.

В свою очередь:

$$Z_1 = C_1 \sum_{i=1}^n N_i P_i l_i + C_2 \sum_{i=1}^n N_i P_i, \quad (3)$$

где C_1 — затраты на день в стационаре (без учета медицинского обслуживания);

N_i — число заболевших;

P_i — относительное число заболевших, нуждающихся в стационарном лечении (например, при ОРЗ $P_i = 0,15$);

l_i — число дней нахождения в больнице;

i — количество заболеваний;

C_2 — оплата медицинского обслуживания.

$$Z_2 = (bC_3 + C_2 + C_4) \sum_{i=1}^n N_i (1 - P_i), \quad (4)$$

где b — удельный вес заболеваний;

C_3 — стоимость одного вызова на дом;

C_4 — стоимость лекарств.

Снижение выпуска продукции:

$$Z_3 = D \sum_{i=1}^n N_i l_{2i}, \quad (5)$$

где D — снижение выпуска продукции на одного работающего за один рабочий день;

l_{2i} — общая продолжительность болезни.

Оплата больничных листов:

$$Z_4 = B \sum_{i=1}^n N_i l_{2i}, \quad (6)$$

где B — средняя оплата одного дня на бюллетене.

Поскольку для каждого вида заболевания свои данные по продолжительности заболевания, свой удельный вес больных и т.д., а видов заболеваний для одного ущерба может быть несколько, то вычисления ущерба могут быть достаточно громоздкими, но вполне выполнимыми при использовании компьютерной техники.

В ряде случаев для расчета ущерба пользуются «методикой концентраций», использующей статистические данные, позволяющие оценить экономический ущерб при определенном уровне загрязнения, наносимый единице объекта, попадающего в зону загрязнения.

$$Y = \sum_{i=1}^n Y_{уд_i} K, \quad (7)$$

где K — количество единиц основного расчетного объекта (1 человек, 1 га, 1 млн руб.);

$Y_{уд_i}$ — удельный ущерб, наносимый единице расчетного объекта при уровне загрязнения i -ым загрязняющим веществом.

Удельные ущербы определяются для конкретных загрязняющих веществ, конкретных климатических районов и сводятся в специальные статистические таблицы. Недостатком «методики концентраций» является отсутствие статистических данных для ряда загрязняющих веществ и невозможность четкого разграничения зон загрязнения по уровням загрязнения, то есть затруднения в определении ущерба от одного конкретного предприятия, если зоны загрязнения перекрываются.

Рассмотрим пример оценки ущерба по «методике концентраций». После природозащитных мероприятий в районе химического предприятия снизилось количество выбросов в атмосферу оксида серы SO_2 .

Суммарный экономический ущерб V_1 до проведения мероприятия равен 2940 тыс. руб.

Суммарный экономический ущерб V_2 после проведения мероприятия равен 610 тыс. руб.

Предотвращенный ущерб:

$$ПУ = V_1 - V_2 = 2940 - 610 = 2330 \text{ тыс. руб.}$$

Кроме рассмотренной методики расчета можно использовать прямой расчет экономического ущерба путем сбора и обработки поддающихся учету данных по ущербу. Этот метод трудоемок и дает менее точную информацию, чем описанный выше.

Следует отметить, что ущерб имеет еще два аспекта: социальный и моральный, носящие, в отличие от экономического, не сиюминутный, а долгосрочный характер.

9.3. Оценка экономического ущерба от загрязнения гидросферы

Рассмотрим пример оценки экономического ущерба от загрязнения гидросферы. Конкретный расчет экономического ущерба от загрязнения водоемов (заражения регионов, заболевания людей, гибель рыбы и т.д.) может быть осуществлен прямым методом учета всех потерь путем сбора и обработки данных в стоимостном выражении. Этот метод трудоемок и широко не используется. Другой интегральный расчетный метод оценки экономического ущерба от годичного сброса загрязняющих примесей предусматривает использование формулы:

$$V = \gamma \delta_k M, \quad (8)$$

где γ — коэффициент, учитывающий время введения мероприятия по пуску очистных сооружений (руб./усл. т), косвенно учитывающий фактор времени, устанавливается природоохранными службами на основе климатических условий, экономического развития региона и т.д.;

δ_k — относительная опасность загрязнения, коэффициент, имеющий разные значения для различных водоемов;

M — приведенная масса годового выброса сточных вод (усл.т/год).

$$M = \sum_{i=1}^n A_i m_i, \quad (9)$$

где n — число загрязняющих веществ;

A_i — показатель относительной опасности сброса i -го вещества (усл. т/т):

$$A = \frac{1}{\text{ПДК}_{P/X_i}}, \quad (10)$$

где $\text{ПДК}_{P/X_i}$ — для i -го вещества в водоемах, используемых для рыбохозяйственных целей, если она неизвестна, то условно принимают $A = 5 \cdot 10^{-4}$ (усл. т/т);

m_i — масса годового выброса примеси i -го вещества (т/год).

Рассмотрим пример расчета предотвращенного ущерба, обусловленного уменьшением концентрации загрязнителей после строительства очистных сооружений на месте сброса сточных вод в устье реки. В этом случае в формуле (8) принимают $\gamma = 120$ руб./усл. т.

Рассматривается водохозяйственный участок, для которого $\delta_k = 1$.

Для расчета ущерба воспользуемся формулой (8).

Ущерб до очистки:

$$V_1 = 120 \cdot 1 \cdot 1576 = 189120 \text{ руб.}$$

Ущерб после очистки:

$$V_2 = 120 \cdot 1 \cdot 397 = 47640 \text{ руб.}$$

Предотвращенный ущерб:

$$\text{ПУ} = V_1 - V_2 = 189120 - 47640 = 141480 \text{ руб.}$$

Приведенный пример является убедительной иллюстрацией того, что проведение природоохранных мероприятий в данном случае уменьшает более чем на 70% возможный ущерб здоровью людей, сельскому хозяйству и т.д.

9.4. Анализ затрат на охрану окружающей среды

В настоящее время возникает объективная необходимость количественной характеристики меры действия и проявления социально-экономических закономерностей рационального природопользования. Экономическая эффективность природоохранной деятельности означает ее результативность, то есть соотношение между результатами и обеспечившими их затратами на природоохранные мероприятия. Оценка экономической эффективности затрат на охрану окружающей среды необходима для наиболее рационального использования ограниченных материальных и финансовых ресурсов предприятия. Она служит:

- для оценки уже полученных выгод;
- для выбора наиболее целесообразного варианта природоохранного проекта;
- для определения объема затрат, необходимых для достижения оптимальных эколого-экономических результатов.

Принципиально важное значение имеет анализ капитальных затрат средозащитного характера.

Анализ производственно-хозяйственной деятельности позволяет выделить наиболее важные моменты в этой проблеме:

- 1) группировка капитальных вложений по различным основаниям;
- 2) оценка эффективности капитальных вложений и инвестиций средозащитного характера;
- 3) особенности аналитической оценки капитальных вложений в природопользовании.

Отметим наиболее важные группы капитальных вложений:

— по способу воспроизводства они подразделяются на капитальные вложения природоохранного назначения в реконструкцию, техническое перевооружение, переоборудование, расширение действующих основных средств, строительство новых и поддержание действующих мощностей;

— по способу ведения строительных работ капитальные вложения природоохранного характера делятся на выполненные подрядным способом и хозяйственным. По источникам финансирования выделяются капитальные вложения природоохранного назначения, осуществляемые за счет внешних источников (средств федерального, регионального, муниципального бюджетов, кредитов и ссуд банка, некоммерческих фондов и организаций, иностранных кредиторов и инвесторов населения), а также внутренних источников

(инвестиционного фонда, фонда научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок, прибыли предприятия).

Субъекты, осуществляющие капитальные вложения в природоохранную деятельность за счет собственных источников, оценивают их по сумме фактических затрат на приобретение, сооружение, изготовление, реконструкцию и модернизацию соответствующих основных средств.

При подрядном способе ведения работ затраты на капитальные вложения в природоохранные мероприятия учитываются организацией (заказчиком) по сметной (договорной) стоимости.

9.5. Факторный анализ текущих средозащитных издержек

Исследования, связанные с характеристикой текущих природоохранных затрат, относятся к одним из центральных вопросов экологического анализа.

В качестве исходного материала для анализа структуры текущих природоохранных издержек можно наряду с данными бухгалтерского учета воспользоваться и группой показателей, имеющихся в статистической отчетной форме № 4 «Сведения о текущих затратах на охрану окружающей среды» и экологических платежах. Особенно это касается таких позиций, как амортизационные отчисления на восстановление природоохранных основных фондов, их капитальный ремонт и величина их среднегодовой стоимости. Данная группировка классифицируется в соответствии с отдельными элементами окружающей природной среды: атмосферным воздухом, ввозными ресурсами, землей. Здесь же имеются сведения о размере и структуре платы также в разрезе компонентов окружающей среды за допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ и их размещение на полигонах складирования. При этом выделена плата за сверхнормативные выбросы (сбросы, складирования) вредных веществ, а также величина средств и штрафы, взысканные в возмещение ущерба, причиненного нарушением природоохранного законодательства.

Имея указанный объем информации об экологических затратах, можно делать различные аналитические оценки этого процесса: исчислять себестоимость (затратоемкость очистки) как всего объекта вредных веществ, отходящих от стационарных источников загрязнения, так и их частных аналогов в разрезе отдельных компонентов окружающей среды, а также отдельных структурных подразделений хозяйствующей единицы. Для исчисления себестоимости очистки достаточно объем текущих затрат на данные цели разделить на величину очищенных (нейтрализованных) загрязняющих веществ:

$$q_{\text{очист}} = \Sigma Z_{\text{очист}} / \Sigma Q_{\text{очист}}, \quad (1)$$

где $q_{\text{очист}}$ — себестоимость очистки 1 условной тонны вредных веществ, руб./т;

$\Sigma Z_{\text{очист}}$ — сумма затрат по очистке (руб.);

$\Sigma Q_{\text{очист}}$ — объем очистки вредных веществ в условных тоннах, т усл.

Последний показатель рассчитывается как агрегированная величина различных вредных веществ и пересчитанная с помощью специального коэффициента. В качестве такого коэффициента можно взять либо классы вредных веществ, либо значения предельной (средней) концентрации i -го загрязняющего вещества в j -той среде. Классы опасности вредных веществ имеют градацию от I до IV (чрезвычайно опасные, сильноопасные, среднеопасные и малоопасные), и для приведения всего объема загрязнения к IV классу достаточно объем i -го загрязняющего вещества умножить на поправочный коэффициент (4 для I класса; 2 для II класса; 1,33 для III класса и 1 для IV класса). Несмотря на относительную простоту данного подхода, он не совсем точен, поскольку огромное многообразие вредных веществ объединено лишь в четыре чрезвычайно укрупненные группы, в то время как ПДК отдельных вредных веществ могут отличаться в сотни и даже тысячи раз. С этих позиций целесообразно в качестве приведенной базы взять ПДК одного из наиболее распространенных вредных веществ (например, углекислый газ, сероводород) и уже по ним исчислять условный объем образования выброса и очистки вредных веществ. Напомним, что предельно допустимая концентрация загрязняющих веществ (ПДК) — это максимально допустимая масса вредного вещества в единице объема воздуха (в миллиграммах на 1 м^3), воды (на 1 л) или почвы, грунтов, других пород (на 1 кг вещества).

На основе исчисленных показателей можно строить различные аналитические схемы и модели, основанные на использовании различных методов, в том числе индексного и корреляционно-регрессионного. Использование индексного метода дает возможность осуществить оценку влияния отдельных факторов, представленных в детерминированном виде, на коэффициент очистки, а также показать их динамику. Использование корреляционно-регрессионной модели дает возможность рассмотреть (хотя и с вероятностных позиций) влияние отдельных факторов на уровень себестоимости очистки. В общем виде указанная схема при линейной модели регрессии имеет вид

$$y = a_0 + a_1x_1 + a_2x_2 + \dots + a_nx_n, \quad (2)$$

где a_0 — усредненное значение себестоимости очистки на i -ом предприятии; $a_1; a_2 \dots a_n$ — изменение коэффициентов уравнения при изменении факторных признаков на 1.

В качестве факторных признаков могут выступать показатели материалоемкости, уровня механизации и автоматизации производства, коэффициент сменности работы оборудования и т.д.

Дальнейший анализ текущих затрат экологического характера заключается в детализации указанных затрат. В первую очередь следует анализировать те затраты, по которым допущены значительный перерасход, непроизводительные потери, а также по статьям, занимающим существенный удельный вес в себестоимости продукции и прежде всего затраты материалов, топлива, энергии, по-

купных полуфабрикатов, комплектующих изделий, используемых в процессе проведения природоохранных мероприятий. Важно выявить непроизводительные затраты на выплату заработной платы и расход материальных ресурсов.

9.6. Социально-экономическая эффективность экологических издержек

Учитывая, что природоохранные затраты направлены на предотвращение не только экономического, но и социального ущерба от загрязнения окружающей среды, можно рассчитать социальную, а затем и совокупную социально-экономическую эффективность экологических издержек. Социальная эффективность — это экономическая эффективность природоохранных затрат на предотвращение потерь чистой продукции вследствие заболеваемости, снижение выплат из фонда социального страхования, сокращение расходов общества на лечение трудящихся по причинам загрязнения окружающей среды и т.д. Социальная эффективность — это та часть экономической эффективности, которая отражает результативность затрат, связанных с экологической нормализацией условий жизнедеятельности человека. Показатель социальной эффективности \mathcal{E}_c определяется в виде отношения годового эффекта (в данном случае — социального) к совокупным экологическим затратам Z :

$$\mathcal{E}_c = \mathcal{E}/Z \quad (3)$$

Социальный эффект охраны природы проявляется в снижении заболеваемости населения, улучшении условий труда и отдыха. Он непосредственно не имеет стоимостной формы, вместе с тем улучшение здоровья населения сопровождается целым рядом экономических результатов: экономией затрат на социальное страхование и лечение больных, ликвидацией потерь продукции за дни болезни и из-за снижения производительности труда и т.п. Таким образом, в общем виде социальный эффект \mathcal{E} можно определить через экономические показатели:

$$\mathcal{E} = \mathcal{E}_{ч.п.} + \mathcal{E}_{с.с.} + \mathcal{E}_{з.п.} + \mathcal{E}_{п.т.}, \quad (4)$$

где $\mathcal{E}_{ч.п.}$ — эффект от предотвращения потерь чистой продукции вследствие заболеваемости трудящихся из-за загрязнения окружающей среды; $\mathcal{E}_{с.с.}$ — эффект от сокращения выплат из фонда социального страхования (по больничным листам) в результате тех же причин; $\mathcal{E}_{з.п.}$ — эффект от сокращения затрат на лечение трудящихся в результате тех же причин; $\mathcal{E}_{п.т.}$ — эффект от повышения производительности труда вследствие нормализации экологической обстановки.

Расчеты составляющих социального эффекта природоохранных мероприятий осуществляются следующим образом. Эффект от предотвращения потерь чистой продукции в результате заболеваемости из-за загрязнения среды вычисляется как

$$\mathcal{E}_{ч.п.} = B Ч П_q (P_1 - P_2), \quad (5)$$

где B — число больных; P_q — чистая продукция на один человеко-день работы; P_1 и P_2 — соответственно количество человеко-дней работы на одного работника до и после проведения природоохранного мероприятия.

Эффект от сокращения выплат из фонда социального страхования определяется по формуле

$$\mathcal{E}_{с.с.} = B \text{ Ч } B_{II} (P_1 - P_2), \quad (6)$$

где B_{II} — средний размер пособия (оплата больничного листа) на одного заболевшего.

Эффект от сокращения затрат государства на лечение трудящихся рассчитывается следующим образом:

$$\mathcal{E}_{з.л.} = B_a \text{ Ч } D_a \text{ Ч } Z_a + B_c \text{ Ч } D_c \text{ Ч } Z_c, \quad (7)$$

где B_a и B_c — число больных, лечившихся соответственно амбулаторно и в стационаре от заболеваний, вызванных загрязнением среды; D_a и D_c — среднее количество дней лечения одного больного соответственно в поликлинике и стационаре; Z_a и Z_c — средние затраты на лечение одного больного соответственно в поликлинике и стационаре.

Можно определить также эффект $\mathcal{E}_{п.т.}$ от роста производительности труда вследствие нормализации экологической обстановки. Он рассчитывается по приросту чистой продукции в отраслях материального производства

$$\Delta D = \sum_{j=1}^n g_j z_j - \sum_{i=1}^m g_i z_i \quad (8)$$

где ΔD — годовой прирост дохода от улучшения производственных результатов; g_i и g_j — количество продукции i -го и j -го видов, получаемых соответственно до и после осуществления оцениваемого мероприятия; z_i и z_j — соответственно оценка единицы i -ой и j -ой продукции.

В непроизводственной сфере эффект от роста производительности труда рассчитывается по сокращению затрат на обслуживание.

Расчет социального эффекта природоохранных мероприятий представляет известные сложности, поскольку на состояние здоровья, помимо загрязнителей среды обитания, влияют и другие факторы, поэтому трудно выделить «вклад» загрязнения в ухудшение здоровья населения. Однако, по экспертным оценкам, каждый занятый в общественном производстве болеет в среднем в течение 10 дней в год по причинам, связанным с неблагоприятной экологической обстановкой. Социальный эффект и показатели социальной эффективности используются в качестве дополнительных к показателям экономического эффекта и эффективности и служат для определения фактического уровня и нормативов укрупненных показателей затрат, необходимых для достижения установленной величины снижения вредных выбросов и поддержания заданного состояния природной среды.

9.7. Требования, предъявляемые к инвестиционным проектам

Успешное завершение инвестиционного проекта гарантировано только в том случае, если вопросы охраны окружающей среды присутствуют на всех приведенных ниже стадиях реализации проекта:

- концептуальной разработки и планирования;
- строительства и реализации;
- эксплуатации;
- реконструкции.

На ранних этапах проектирования следует определить необходимость оценки воздействия проекта на окружающую среду, которая может оказаться дорогостоящим и длительным мероприятием, но более целесообразным, чем выявление серьезных экологических недоработок и упущений на более поздних этапах, в связи с чем могут потребоваться существенные изменения в проекте.

Решение о размещении любого нового крупного промышленного предприятия должно приниматься с учетом потенциальной емкости местных экосистем, социально-экономических структур и ресурсов. Во внимание принимаются также издержки, связанные с размещением производственных мощностей, и потенциальные выгоды от их эксплуатации.

При выборе территории для размещения предприятий необходимо учитывать следующие факторы:

- последствия для землепользования, выращивания сельскохозяйственных культур и животноводства;
- качество окружающей среды;
- последствия для прибрежной зоны;
- выбросы и нагрузку на окружающую среду;
- возможности удаления твердых отходов;
- воздействие на фауну и флору;
- воздействие на рекреационные ресурсы;
- уровни шумов и вибрации;
- воздействие на эстетические блага.

Вопросы охраны окружающей среды (экологии) являются частью производственного или стратегического планирования (менеджмента) компании, куда входит определение потенциальных угроз для предприятия и открывающихся перед ним возможностей, а также их сопоставление с сильными и слабыми сторонами деятельности предприятия.

Трансформация полученных новых данных в перспективные планы и направления деятельности предприятия позволит ему воспользоваться открывающимися возможностями, наметить пути нейтрализации потенциальных опасностей, использовать свои преимущества и устранить слабые места.

Таким образом экологические критерии являются, или должны являться, составной частью самооценки, что в конечном итоге формирует «зеленый» бизнес-план.

Бизнес-план, включающий прогрессивную экологическую стратегию, должен обеспечить экологическую совместимость всех производств предприятия, а также создать такие условия, при которых плановые, информационные и контролирующие службы уделяли бы равное внимание экологическим, экономическим и финансовым вопросам.

Экологические показатели деятельности сегодня становятся такими же критериями эффективности, как экономические и социальные. Несмотря на это, на большинстве российских предприятий по-прежнему рассматривают деньги, вложенные в экологию, только как затраты, не учитывая реального возврата вложенных средств в виде повышения стоимости продукции, снижения прямых и косвенных издержек, улучшения имиджа и открытия новых рынков сбыта.

Наиболее распространенными вариантами экологизации деятельности предприятий являются:

- переход к изготовлению экологически чистых товаров, например, продуктов питания, когда известный потребителям товар приобретает новое качество;

- изменение и внедрение новых технологий производства, чтобы уменьшить сбросы и выбросы загрязняющих веществ, сократить потребление материалов, выпускать экологичные товары;

- сокращение потребления природного сырья или замена традиционно-го источника сырья.

Можно выделить два вида задач, решаемых руководителями производства, в которых всегда присутствуют экологические аспекты: во-первых, налаживание и непрерывное совершенствование производственной системы и, во-вторых, повседневное планирование и контроль производственного процесса.

Назначение инвестиций — оптимизация, модификация или полная смена технологии — будет в значительной степени определяться расчетными или предполагаемыми затратами и выгодами.

Поскольку главная задача управляющего на предприятии — максимальное повышение прибыли на вложенный капитал, он прежде всего заботится о будущих приведенных поступлениях. Однако, когда такие оценки используют неразборчиво, то всегда минимизируют краткосрочные издержки, не учитывая того, что в долгосрочном плане придется нести гораздо большие издержки. Расходы, отнесенные на длительный период, будут амортизированы, что не относится к краткосрочным издержкам.

9.8. Критерии эффективности инвестиционных проектов

При сравнении различных проектов используются как критерии, основанные на дисконтировании, так и критерии, не учитывающие разную ценность денег во времени.

Исключительно важным для расчета критериев, основанных на дисконтировании, является выбор нормы дисконта, которая редко совпадает с «социальной» нормой, поскольку общественность может придавать будущим выгодам большее значение, чем компания. При расчетах прибыли на инвестиции в природоохранные мероприятия необходимо так или иначе учитывать несовпадение норм дисконта. Не менее важна и стратегия инвестиций. Например, сразу же после монтажа оборудования по борьбе с загрязнениями окружающей среды предельные издержки на снижение степени загрязнения невелики. С другой стороны, меры по снижению степени загрязнения, выражающиеся в поддержании высоких эксплуатационных характеристик оборудования и сооружений, могут незначительно увеличивать начальные предельные издержки, но приведут к резкому росту затрат на снижение степени загрязнения при замене материалов, модификации технологического процесса или установке нового оборудования.

Заинтересованность субъектов хозяйствования в результатах природоохранной деятельности можно повысить путем корректировки производственных показателей с учетом экологических требований. Так, одним из основных итоговых показателей работы предприятия служит рентабельность, отражающая как количественные, так и качественные ее результаты. Показатель общей рентабельности (**R**) **рассчитывается как отношение общей (бухгалтерской) прибыли (Π) к стоимости основных средств производства (основных фондов) и нормируемых оборотных средств (Φ):**

$$R = \Pi / \Phi.$$

Рост рентабельности производства возможен как за счет возрастания прибыли, так и за счет экономного использования основных фондов, но это никак не отражает последствий воздействия предприятия на окружающую среду, степени природоёмкости производства. Необходим расчет прибыли в таком виде, который бы отражал как результат производственной деятельности, так и степень ее негативного влияния на окружающую среду. Нерациональная производственная деятельность наносит ущерб окружающей среде и обществу. В случае наращивания основных фондов без учета экологических требований предприятие увеличивает бухгалтерскую прибыль, но одновременно растёт и ущерб, так как с увеличением объема производства, как правило, растёт его природоёмкость. Поэтому при определении рентабельности нужно оперировать размерами модифицированной прибыли (Π_m), рассчитываемой как разница между бухгалтерской прибылью (Π) и ущербом, наносимым производственной деятельностью (Y).

В процесс производства вовлекаются не только основные фонды, но и природные ресурсы, рациональное использование которых также должно сказываться на рентабельности предприятия. В «экологизированном» показателе рентабельности необходимо учитывать оценку используемых природных ресурсов (ПР). В итоге интегральный показатель оценки работы предприятия — рентабельность — будет рассчитываться следующим образом:

$$R = (\Pi - Y) / (\Phi + ПР).$$

Из этого следует, что чем меньше природных ресурсов потребляет производитель и чем меньший урон наносит он природе, тем выше будет показатель рентабельности. Если деятельность предприятия из-за нерационального использования ресурсов или загрязнения среды наносит ущерб обществу, то это приведет к изменению всех экономических показателей. Так, на величину установленного ущерба уменьшаются объем производства и прибыль, пропорционально им снижаются фондоотдача, производительность и т.д.

9.9. Новые подходы к оценке эффективности инвестиционных проектов

С позиции ресурсосбережения должны претерпеть изменения и подходы к оценке экономической эффективности инвестиционных проектов. Например, в методе чистой дисконтированной стоимости (**net present value, NPV**) сравниваются суммы будущих дисконтированных доходов с требуемыми для реализации инвестиционными издержками (капитальными вложениями). При использовании этого критерия часто предпочтение получают ресурсоемкие и многоотходные производства, сокращающие свои расходы за счет экономии на экологических издержках. Такая экономия приводит к значительному эколого-экономическому ущербу в масштабах всей экономики. Чтобы этого избежать, при сравнении вариантов инвестиционных проектов нужно в суммы будущих дисконтированных доходов включать и сумму предотвращенного в результате внедрения экологичной, ресурсосберегающей технологии эколого-экономического ущерба (Y).

Также сумму предотвращенного ущерба следует учитывать и в расчете чистой терминальной стоимости (**net terminal value, NTV**), под которой понимается разность суммы элементов возвратного потока (суммы доходов) и исходной инвестиции, наращенных к моменту окончания оцениваемого проекта. Предотвращенный ущерб следует отражать и в расчете индекса рентабельности инвестиции (**profitability index, PI**), который отражает отношение суммы дисконтированных элементов возвратного потока (суммы доходов) к исходной инвестиции. Предотвращенный экологический ущерб также должен отразиться и на расчете внутренней нормы прибыли (**internal rate of return, IRR**), численно равной значению ставки дисконтирования, при которой чистая дисконтированная (приведенная) стоимость инвестиционного проекта (**NPV**) равна нулю.

Как было уже отмечено ранее, при расчете показателей экономической эффективности инвестиционных проектов широко используется метод дисконтирования, использовать который следует с осторожностью вследствие ряда причин.

Методология дисконтирования дезориентирует инвесторов и разработчиков проектов, ведет к принятию ими неэффективных и ошибочных инвестиционных решений, вызывающих кризисы, нестабильность и массовые банкротства.

В результате ее широкого и массового применения в мире вместо опоры на более надежные секторы реального производства произошло повсеместное диспропорциональное перераспределение инвестиций в сферы рискованных операций с краткосрочными ценными бумагами.

Вложения в реальные производства намного надежнее и выгоднее операций с ценными бумагами инвесторов.

Российская Федерация уже прошла стадию, когда экономический рост (развитие) имеет природоразрушительный характер. В настоящее время следует рассчитывать на эффективное сопряжение экономического развития и охраны окружающей среды, тем более, что в стране уже действует накапливающая опыт система природоохранной деятельности. Однако уже сейчас надо переходить к социально-эколого-экономической системе.

Необходимо совершенствовать систему показателей оценки эффективности реальных инвестиционных проектов, учитывая при этом влияние экологического фактора. Для этого рекомендуется включать в такие показатели эффективности инвестиционных проектов, как NPV (**net present value**), NTV (**net terminal value**), PI (**profitability index**), IRR (**internal rate of return**), Pb (**payback period**) суммы предотвращенного в результате внедрения экологичной, ресурсосберегаемой технологии, экологического и экономического ущерба (в денежные потоки) и выделять в сумме инвестиционных вложений стоимость очистных сооружений (затраты на охрану окружающей среды). Применять метод дисконтирования в вышеуказанных показателях эффективности следует очень осторожно, используя низкую ставку дисконта.

9.10. Классификация инвестиционных рисков

В ряде работ отечественных экономистов приводятся классификации инвестиционных рисков с обязательным выделением экологических рисков, но в понятие «экологический риск» исследователи вкладывают различный смысл. Так, например, Е.А. Кучарина отмечает, что экологические риски связаны с факторами неопределенности, оказывающими влияние на экологическую составляющую инвестиционной деятельности в государстве, регионе, муниципалитете, на окружающую среду, на реализацию проекта и на инвестиционную деятельность субъекта экономики в целом и отрицательно вли-

яющими на деятельность инвестируемых объектов, как то: загрязненность окружающей среды; радиационная обстановка; экологические катастрофы: пожары, наводнения и т.п.; международные экологические программы; экологические программы государства, региона, муниципалитета, фирмы; движение «Green peace» и т.д. Далее она подчеркивает, что экологические риски, в свою очередь, бывают следующие:

— техногенные, относящиеся к чрезвычайным ситуациям, связанным с факторами неопределенности опасного техногенного характера, оказывающими влияние на техногенную составляющую инвестиционной деятельности в государстве, регионе, муниципалитете, на окружающую среду, на реализацию проекта и на инвестиционную деятельность субъекта экономики в целом, как, например, техногенные катастрофы на предприятиях промышленности, связанные с заражением окружающей среды радиоактивными, отравляющими и иными вредными отходами;

— природно-климатические, которые относятся к чрезвычайным ситуациям, связанным с опасными природно-климатическими факторами неопределенности, оказывающими влияние на природно-климатическую составляющую инвестиционной деятельности в государстве, регионе, муниципалитете, на окружающую среду, на реализацию проекта и на инвестиционную деятельность субъекта экономики в целом, как то: географическое расположение объекта, среды обитания, зоны земледелия и т.п.; глобальное потепление окружающей среды, природные катаклизмы (наводнения, землетрясения, штормы и др.); климатические катаклизмы; солнечная (магнитная) активность, наличие вечной мерзлоты, длительность светлого времени суток в различное время года, специфика климатических условий (засушливый, резко континентальный, горный, морской и т.п. климат); наличие полезных ископаемых, лесов, водных ресурсов и т.д.;

— социально-бытовые, относящиеся к чрезвычайным ситуациям, связанным с природно-климатическими факторами неопределенности опасного биолого-социального характера, оказывающими влияние на природно-климатическую составляющую инвестиционной деятельности в государстве, регионе, муниципалитете, на окружающую среду, на реализацию проекта и на инвестиционную деятельность субъекта экономики в целом, как то: заболеваемость населения и животных инфекционными болезнями; массовое распространение вредителей растений и т.д. [35].

Но наиболее подробная и результативная для проведения анализа классификация экологических рисков представлена в работе Л.Н. Карлина и В.М. Абрамова. Экологические риски авторы подразделяют на антропогенные, т.е. связанные с неживой природой, и экологические, связанные с живой природой. В свою очередь в группе антропогенных рисков исследователи выделяют опасности четырех родов.

Опасности первого рода направлены со стороны окружающей среды на экономическую деятельность. В этой группе опасностей реализуется взаимодействие «опасное явление природы — экономический объект — ущерб». В результате их реализации может наблюдаться гибель и травмы персонала, ущерб имуществу, потеря собственности, упускается доход и прибыль.

Вторая группа опасностей направлена от предприятий, функционирующих в штатном режиме, на окружающую среду. При таком режиме функционирование любого предприятия не влияет негативным образом на функционирование других экономических объектов.

Третья группа энвиронментальных опасностей связана с последствиями аварийных воздействий технических объектов на окружающую среду и, возможно, друг на друга через эту среду. Главной особенностью этих опасностей является резкое и значительное изменение условий в окружающей среде по сравнению с энвиронментальными опасностями второго рода. Энвиронментальные опасности третьего рода тесно связаны с техногенными опасностями.

Четвертая группа энвиронментальных опасностей связана с тем, что параметры окружающей среды могут влиять на рыночную стоимость и доходность экономических объектов. Это характерно для туристического и курортного бизнеса, объектов городской и особенно загородной недвижимости.

В группе экологических рисков авторы также выделяют опасности четырех родов. Экологические опасности первого рода связаны с воздействием экосистем или их отдельных частей на экономический субъект. Примером является нашествие саранчи, колорадского жука и т.п.

В процессе взаимодействия экономического субъекта с живой природой, т.е. с окружающими экосистемами, не являющимися его собственностью, он может сам негативно влиять на них. Технические объекты могут негативно влиять на экосистемы, функционируя в штатном режиме — это экологические опасности второго рода, а также в результате различных инцидентов, аварий и катастроф — экологические опасности третьего рода.

Существуют особые экологические опасности четвертого рода, когда потенциальный ущерб возникает в результате ухудшения параметров живой природы, косвенно влияющих на стоимость имущества и доходность бизнеса [31].

Приведенная выше классификация позволяет глубже понять содержание экологического риска, так как различная природа составляющих риска требует использовать различные способы его описания, учета, анализа и способов управления. Кроме того, указанную классификацию можно использовать в ходе анализа для совершенствования показателей экономической эффективности инвестиционных проектов. Это позволит учесть влияние экологического фактора, причем особый интерес для анализа представляют энвиронментальные и экологические опасности второго рода.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Растущий спрос пользователей на дополнительную информацию о природоохранных мероприятиях в отчетности предприятий обусловлен в современных условиях интересом общественности к состоянию окружающей среды и природных ресурсов, а также сформировавшейся концепцией экологической ответственности бизнеса. С позиции экономики предприятия природопользование представляет собой самостоятельную часть его производственной деятельности. Но до сих пор эта часть деятельности не является детально изученной.

В представленном исследовании содержится анализ нормативно-законодательной базы бухгалтерского и налогового учета, направленный на выявление информации, необходимой для управления природопользованием в экономике предприятий. Рассмотрены возможности управленческого учета по подготовке экологической информации для решения различных задач в процессе управления предприятием.

Для создания эффективной методики управленческого учета необходимо применение специальных процедур обработки информации, адекватных поставленным задачам, принимаемым решениям и условиям, в которых функционирует предприятие. В разработанной предприятием собственной системе управленческого учета любая модель учета, основанная на методологических подходах функционирования предприятия в определенной экономической среде, будет адаптирована к конкретным условиям, отражающим специфику отрасли, масштабы деятельности, соответствующий сегмент рынка и др.

Действовавший ранее хозяйственный механизм не создал заинтересованности предприятий в природоохранной деятельности. Как свидетельствуют отечественный и зарубежный опыт, современные инвестиции в охрану природы и рациональное природопользование оказываются в несколько раз меньше тех затрат, которые несет общество при возмещении нанесенного ущерба (если он вообще может быть восполнен). Капитальные вложения на эти цели, по некоторым оценкам, окупаются в 1,3 раза быстрее, чем в целом по народному хозяйству. И наиболее кардинальным путем решения экологических проблем является использование ресурсосберегающих малоотходных и безотходных технологий.

Проведенный анализ предоставляет возможность наметить конкретные пути повышения эффективности инвестиций. Основное внимание в ходе анализа уделяется экологическим показателям, которые в настоящее время играют все более заметную роль в процессе инвестирования. Совершенствование показателей эффективности позволит углубить экономический анализ инвестиционных проектов, интегрировать экологический фактор в стратегию экономического развития, поможет изменить распределение ресурсов в пользу экологически благоприятных и экономически привлекательных видов деятельности.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21 ноября 1996г. №129–ФЗ (с изменениями и дополнениями)
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом МФ РФ от 29.07.98 г. №34 н. ФЗ (с изменениями и дополнениями)
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.10.2008 № 106н
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 24 октября 2008 г. № 116н
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27 ноября 2006 г. № 154н (в ред. приказа Минфина РФ от 25.12.2007 № 147н)
6. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.07.99 № 43н (в ред. приказа Минфина РФ от 18.09.2006 № 115н)
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 09.06.2001 № 44н (в ред. приказов Минфина РФ от 27.11.2006 № 156н, от 26.03.2007 № 26н)
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 № 26н (в ред. Приказов Минфина РФ от 18.05.2002 № 45н, от 12.12.2005 № 147н, от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н)
9. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25 ноября 1998 г. № 56н (в ред. приказа Минфина РФ от 20.12.2007 № 143н)
10. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 ноября 2001 г. № 96н (в ред. приказов Минфина РФ от 18.09.2006 № 116н, от 20.12.2007 № 144н)
11. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99. Утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н (в ред. приказов Минфина РФ от 30.12.1999 № 107н, от 30.03.2001 № 27н, от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н)

12. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99

Утв. приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н (в ред. приказов Минфина РФ от 30.12.1999 № 107н, от 30.03.2001 № 27н, от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н)

13. Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» ПБУ 11/2008. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29.04.2008 № 48н

14. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27 января 2000 г. № 11н (в ред. приказа Минфина РФ от 18.09.2006 № 115н)

15. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 16 октября 2000 г. № 92н

16. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27.12.2007 № 153н

17. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.10.2008 № 107н

18. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2002 г. № 66н (в ред. приказа Минфина РФ от 18.09.2006 № 116н)

19. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19 ноября 2002г. №115н

20. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02. Утверждено Приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114 (в ред. приказа Минфина РФ от 11.02.2008 № 23н)

21. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 10.12.2002 № 126н (в ред. приказов Минфина РФ от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н)

22. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 24 ноября 2003 г. № 105н(в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 № 116н)

23. Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» ПБУ 21/2008. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.10.2008 № 106н

24. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 июня 2010 г. № 63н

25. Изменения в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25 октября 2010 г. №132н

26. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утв. приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. №49

27. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: Учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности 060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / Ю.А.Бабаев, В.А.Бородин, Н.Д. Амаглобели; Под ред. проф. Ю.А. Бабаева. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006. — 304 с.

28. Белоусов А.И. Курс эколого-экономического анализа: учеб. пособие / А.И. Белоусов. — М.: Финансы и статистика; ИНФРА-М, 2010. — 160 с.

29. Бухгалтерский финансовый учет на железнодорожном транспорте: Учебник для вузов железнодорожного транспорта / А.П. Красов, А.А. Вовк и др.; Под ред. проф. А.П. Красова. — М.: ГОУ «Учебно-методический центр по образованию на железнодорожном транспорте», 2008. — 672 с.

30. Вахрушина М.А. Управленческая политика для целей управленческого учета // Бухгалтерский учет. — 2007. — № 23. — с.66–68.

31. Карлин Л.Н., Абрамов В.М. Управление экологическими рисками. — СПб.: РГТУ, 2006. — 332 с.

32. Ковалев В.В. Курс финансового менеджмента: учеб. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. — 448 с.

33. Крылов Э.И., Журавкова И.В. Анализ эффективности инвестиционной и инновационной деятельности предприятия: учеб. пособие. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 384 с.

34. Кузьмина М.С. Формирование управленческой учетной политики // Бухгалтерский учет. — 2007. — № 4. — С.73–75.

35. Кучарина Е.А. Инвестиционный анализ. — СПб.: Питер, 2007. — 156 с.

36. Морозова Е.В. Методика учета затрат на природопользование // Бухгалтерский учет. — 2008. — № 1. — С.76–79.

37. Морозова Е.В. Затраты на природоохранные мероприятия в системе финансового учета // Бухгалтерский учет. — 2007. — № 1. — С.74–76.

38. Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учета: Учебник / изд. второе, перераб. и доп. — М.: Финансы, 1975. — 295 с.

39. Павлов А.Н. Экология: рациональное природопользование и безопасность жизнедеятельности. Учеб. пособие / А.Н. Павлов. — М.: Высш. шк., 2005. — 343 с.

40. Ример М.И., Касатов А.Д., Матиенко Н.Н. Экономическая оценка инвестиций. 2-е изд. / Под общ. ред. М.И. Римера. — СПб.: Питер, 2008. — 480 с.

41. Савицкая Г.В. Анализ эффективности и рисков предпринимательской деятельности: методологические аспекты. — М.: ИНФРА-М, 2010. — 272 с.

42. Сироткин С.А. Экономическая оценка инвестиционных проектов: учебник / С.А. Сироткин, Н.Р. Кельчевская. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. — 311 с.

43. Шимова О.С., Соколовский Н.К. Экономика природопользования: Учеб. пособие. — М.: ИНФРА-М, 2009. — 377 с.

Приложение 1
Бухгалтерский баланс
на _____ 20__ г.

	форма по ОКУД	0710001
	Дата (число, месяц, год)	
Организация _____	по ОКПО	
Идентификационный номер налогоплательщика _____	ИНН	
Вид экономической деятельности _____	по ОКВЭД	
Организационно-правовая форма/форма собственности _____	по ОКОПФ/ОКФС	
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) _____	по ОКЕИ	384 (385)
Местонахождение (адрес) _____		

Пояснения <1>	Наименование показателя <2>	На _____ г. 20__ г. <3>	На 31 декабря 20__ г. <4>	На 31 декабря 20__ г. <5>
	АКТИВ			
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Нематериальные активы			
	Результаты исследований и разработок			
	Основные средства			
	Доходные вложения в материальные ценности			
	Финансовые вложения			
	Отложенные налоговые активы			
	Прочие внеоборотные активы			
	Итого по разделу I			
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Запасы			
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям			
	Дебиторская задолженность			
	Финансовые вложения			
	Денежные средства			
	Прочие оборотные активы			
	Итого по разделу II			
	БАЛАНС			

Пояснения <1>	Наименование показателя <2>	На _____ 20__ г. <3>	На 31 декабря 20__ г. <4>	На 31 декабря 20__ г. <5>
	ПАССИВ			
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ <6> Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)			
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	() <7>	()	()
	Переоценка внеоборотных активов			
	Добавочный капитал (без переоценки)			
	Резервный капитал			
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)			
	Итого по разделу III			
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА Заемные средства			
	Отложенные налоговые обязательства			
	Резервы под условные обязательства			
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу IV			
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА Заемные средства			
	Кредиторская задолженность			
	Доходы будущих периодов			
	Резервы предстоящих расходов			
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу V			
	БАЛАНС			

Руководитель _____ Главный бухгалтер _____
 (подпись) (расшифровка (подпись) (расшифровка
 подписи) подписи)

«_» _____ 20__ г.

Приложение №1
к Приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 2 июля 2010 г. N 66н

Примечания

<1> Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

<2> В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. N 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации N 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанный Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных активах, обязательствах могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

<3> Указывается отчетная дата отчетного периода.

<4> Указывается предыдущий год.

<5> Указывается год, предшествующий предыдущему.

<6> Некоммерческая организация именуется указанный раздел «Целевое финансирование». Вместо показателей «Уставный капитал», «Добавочный капитал», «Резервный капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» некоммерческая организация включает показатели «Паевой фонд», «Целевой капитал», «Целевые средства», «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества», «Резервный и иные целевые фонды» (в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества).

<7> Здесь и в других формах отчетов вычитаемый или отрицательный показатель показывается в круглых скобках.

Приложение 2

Утвержден
Приказом Министерства финансов
Российской Федерации
от 31 октября 2000 г. N 94н

ПЛАН
СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ

(в ред. Приказа Минфина РФ от 07.05.2003 N 38н)

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
Раздел I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		
Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные вложения материальные ценности	в 03	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
Амортизация нематериальных активов	05	
.....	06	
Оборудование к установке	07	
Вложения во внеоборотные активы	08	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных 8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
Отложенные налоговые активы	09	

Раздел II. ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ

Материалы	10	<ol style="list-style-type: none"> 1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе 11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации
Животные на выращивании и откорме	11	
.....	12	
.....	13	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	
.....	17	
.....	18	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	<ol style="list-style-type: none"> 1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств 2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам 3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам

Раздел III. ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО

Основное производство	20	
Полуфабрикаты собственного производства	21	
.....	22	
Вспомогательные производства	23	
.....	24	

Общепроизводственные расходы	25	
Общехозяйственные расходы	26	
.....	27	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	
.....	30	
.....	31	
.....	32	
.....	33	
.....	34	
.....	35	
.....	36	
.....	37	
.....	38	
.....	39	

Раздел IV. ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ

Выпуск продукции (работ, услуг)	40	
Товары	41	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	
Готовая продукция	43	
Расходы на продажу	44	
Товары отгруженные	45	
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	
.....	47	
.....	48	
.....	49	

Раздел V. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА

Касса	50	1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы
-------	----	--

Расчетные счета	51	
Валютные счета	52	
.....	53	
.....	54	
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета
.....	56	
Переводы в пути	57	
Финансовые вложения	58	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение финансовых вложений	59	

Раздел VI. РАСЧЕТЫ

Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
.....	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	
Резервы по сомнительным долгам	63	
.....	64	
.....	65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	По видам кредитов и займов
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
.....	72	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба

.....	74	
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам
Отложенные налоговые обязательства	77	
.....	78	
Внутрихозяйственные расчеты	79	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом

Раздел VII. КАПИТАЛ

Уставный капитал	80	
Собственные акции (доли)	81	
Резервный капитал	82	
Добавочный капитал	83	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
.....	85	
Целевое финансирование	86	По видам финансирования
.....	87	
.....	88	
.....	89	

Раздел VIII. ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ

Продажи	90	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 9. Прибыль / убыток от продаж
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы

		9. Сальдо прочих доходов и расходов
.....	92	
.....	93	
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
.....	95	
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
Прибыли и убытки	99	
Забалансовые счета		
Арендованные основные средства	001	
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002	
Материалы, принятые в переработку	003	
Товары, принятые на комиссию	004	
Оборудование, принятое для монтажа	005	
Бланки строгой отчетности	006	
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007	
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008	
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009	
Износ основных средств	010	
Основные средства, сданные в аренду	011	

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	3
Глава 1. Хозяйственный учет, его сущность и значение.	
Виды хозяйственного учета	4
1.1. Сущность хозяйственного учета и его значение	4
1.2. Виды хозяйственного учета.....	4
Глава 2. Бухгалтерский учет как наука	5
2.1. Значение бухгалтерского учета и его задачи	5
2.2. Функции бухгалтерского учета.....	6
2.3. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации	8
2.4. Основные правила бухгалтерского учета.....	9
2.5. Допущения бухгалтерского учета.....	10
2.6. Требования бухгалтерского учета.....	11
2.7. Предмет и метод бухгалтерского учета.....	12
2.8. Имущество организации и его классификация	13
2.9. Источники формирования имущества организации	15
2.10. Анализ нормативной базы бухгалтерского учета, направленный на выявление информации, необходимой для управления природопользованием в экономике предприятий.....	16
2.11. Анализ данных налогового учета, необходимый для группировки информации в целях управления природопользованием в экономике предприятий	21
2.12. Разработка подсистемы управленческого учета, связанной с группировкой показателей природопользования	28
Глава 3. Бухгалтерский баланс	31
3.1. Бухгалтерский баланс, его строение и содержание	31
3.2. Классификация бухгалтерских балансов.....	32
3.3. Изменение баланса под влиянием хозяйственных операций.....	34
Глава 4. Счета бухгалтерского учета и двойная запись	35
4.1. Счета бухгалтерского учета, их строение и содержание. Взаимосвязь счетов и баланса.....	35
4.2. Двойная запись на счетах, ее сущность и значение.....	38
4.3. Хронологическая и систематическая записи	40
4.4. Синтетический и аналитический учет. Субсчета	40
4.5. Обобщение данных текущего бухгалтерского учета. Оборотные ведомости.....	41
Глава 5. Классификация и план счетов бухгалтерского учета	43
5.1. Принципы классификации счетов	43

5.2. Классификация счетов по экономическому содержанию.....	44
5.3. Классификация счетов по назначению и структуре.....	46
5.4. План счетов бухгалтерского учета.....	50
Глава 6. Оценка и калькуляция	52
6.1 Оценка объектов бухгалтерского учета, ее принципы и порядок применения	52
6.2. Калькулирование себестоимости продукции	53
Глава 7. Документация и инвентаризация	55
7.1. Документы, их сущность, значение и классификация.....	55
7.2. Порядок обработки документов.....	57
7.3. Инвентаризация, ее значение и виды	58
7.4. Порядок проведения инвентаризации	58
7.5. Отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете	59
Глава 8. Техника бухгалтерского учета	60
8.1. Учетные регистры и их роль в бухгалтерском учете	60
8.2. Виды и формы учетных регистров	61
Глава 9. Перспективы использования интегрированных данных. Интегрированный учет как основа эколого- экономического анализа	62
9.1. Место и роль эколого-экономического анализа в системе социально-экономических отношений.....	62
9.2. Оценка экономического ущерба от загрязнения атмосферы	64
9.3. Оценка экономического ущерба от загрязнения гидросферы.....	67
9.4. Анализ затрат на охрану окружающей среды.....	68
9.5. Факторный анализ текущих средозащитных издержек.....	69
9.6. Социально-экономическая эффективность экологических издержек	71
9.7. Требования, предъявляемые к инвестиционным проектам	73
9.8. Критерии эффективности инвестиционных проектов.....	75
9.9. Новые подходы к оценке эффективности инвестиционных проектов	76
9.10. Классификация инвестиционных рисков.....	77
Заключение	80
Библиографический список	81
Приложения	85

Учебное издание

Глазов Михаил Михайлович
Петрова Екатерина Евгеньевна
Антипов Максим Сергеевич
Сучалкина Елена Анатольевна

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА:
ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

Учебное пособие

Компьютерная версия РГГМУ

ГОУ ВПО РГГМУ, 195196, Санкт-Петербург, Малоохтинский пр., 98

ЦНИТ «АСТЕРИОН»

Заказ № 057. Подписано в печать 21.02.2011 г. Бумага офсетная.

Формат 60x84¹/₁₆. Объем 6,0 п. л. Тираж 300 экз.

Санкт-Петербург, 191015, а/я 83, тел. /факс (812) 275-73-00, 970-35-70
asterion@asterion.ru