Введение  
  
Если представить схему работы каждой организации в виде совокупности информационных потоков, проходящих через его отделы, то все они пересекаются именно в бухгалтерии. Именно здесь аккумулируются все сведения о финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Таким образом, бухгалтерия, как никто другой, знает о том, каково его реальное состояние дел и каковы его шансы на выживание и достижение превосходства над конкурентами. Поэтому, принимая то или иное решение, руководитель непременно обращается за необходимыми данными и дельным советом к работникам бухгалтерии. Совершенно очевидно насколько важно, чтобы данные бухгалтерского учета были достоверными.  
Актуальность данной дипломной работы заключается в том, что достоверность бухгалтерского учета может быть достигнута лишь при условии грамотной и четкой его постановки на предприятии.   
Кроме того, своевременное выявление негативных тенденций в финансово-хозяйственной деятельности предприятия дает возможность руководству предпринять определенные действия, чтобы не допустить банкротства.  
Цель данной дипломной работы – исследовать учет и анализ доходов и расходов от обычных видов деятельности.  
Объект исследования – Искитимский завод железобетонных изделий №5.   
Предмет исследования – учет доходов и расходов от обычных видов деятельности.  
Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:   
- определить экономическую сущность и классификацию доходов, связанных с обычными видами деятельности;  
- определить экономическую сущность и классификацию расходов, связанных с обычными видами деятельности;  
- исследовать методику анализа доходов и расходов от обычных видов деятельности;  
- дать оценку порядка ведения бухгалтерского учета доходов и расходов, связанных с обычными видами деятельности в исследуемом предприятии;  
- провести анализ доходов и расходов по отчетным формам исследуемого предприятия;  
- по результатам проведенного анализа рекомендации по совершенствованию бухгалтерского учета доходов и расходов на исследуемом предприятии.  
Данная дипломная работа состоит из введения, трех глав и заключения. В первой главе исследуются доходы и расходы предприятия, как объект бухгалтерского учета, рассматривается экономическая сущность и классификация доходов и расходов.   
Вторая глава содержит оценку порядка ведения бухгалтерского учета доходов и расходов, связанных с обычными видами деятельности в исследуемом предприятии.  
В третьей главе по результатам анализа вскрываются проблемы по учету доходов и расходов, связанных с обычными видами деятельности на предприятии ЗЖБИ-5 и даются рекомендации по улучшению бухгалтерского учета.  
При написании дипломной работы использовались 30 источников литературы: учебная и методическая литература, материалы периодической печати.  
  
1. Доходы и расходы как объект бухгалтерского учета  
1.1. Экономическая сущность и классификация доходов, связанных с обычными видами деятельности  
  
Экономическая категория «доход» до недавнего времени не имела однозначного определения. В экономической науке и лите¬ратуре она рассматривалась и как результат финансово-хозяйствен¬ной деятельности экономического субъекта в виде разницы меж¬ду стоимостью реализованной продукции и всеми произведенны¬ми затратами, связанными с производством и реализацией этой продукции, то есть прибыль, и как выручка от реализации продук¬ции. Неоднозначное понимание данного термина в экономиче¬ской науке, отсутствие четкого определения в законодательстве и нормативных актах по бухгалтерскому учету стало одной из при¬чин сложностей, возникающих на практике. Наука бухгалтерского учета и разработанные на основе ее достижений нормативные акты по бухгалтерскому учету идут по пути признания доходом выручки от реализации товаров (работ, услуг). Одобренная Методо¬логическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров «Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России» (утверждена Письмом Минфина от 29.12.1997 г.), рассматривая понятие «доход» в качестве одного из элементов формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовых результатах дея¬тельности организации, включает в него выручку от реализации продукции (работ, услуг). Данный подход к определению содержа¬ния понятия «доход» нашел отражение в Положении по бухгал¬терскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденном Приказом Минфина РФ № 32-н от 06.05.1999 г. Пункт 5 данно¬го положения определяет, что «доходами от обычных видов дея¬тельности является выручка от продажи продукции и товаров, по¬ступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг». Дан¬ный нормативный акт не только раскрывает сущность термина «доход», но и устанавливает условия, при наличии которых поступ¬ления организации признаются доходом.  
Доходы могут быть разделены (по концепции МСФО) на выручку, которая может быть сопоставлена с расходами на ее получение, и на выигрыши, которые возникли вне зависимости от каких либо затрат.  
Доходы организации возникают как увеличение экономических выгод в результате поступления денежных средств и других активов или уменьшения обязательств. Выгода – польза, приобретение, прибыль (Вл. Даль). В ПБУ 9/99 Экономическая выгода определяется как увеличение капитала организации, кроме вкладов собственников в капитал организации.  
Не всякое увеличение активов формирует доход организации. Поступления активов, представляющих суммы налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж и иные, требующие их перечисления в бюджет, не признаются доходами. Полученные залоги, авансы, возвраты ранее выделенных займов не признаются доходами организации, хотя и увеличивают ее активы.  
Доходы организации учитываются в соответствии со следую¬щими основными и специальными принципами.  
Основными принципами учета доходов являются:  
— имущественная обособленность организации;  
— временная определенность фактов хозяйственной деятельности;  
— полнота доходов;  
— осмотрительность;  
— приоритет содержания перед формой;  
— непротиворечивость;  
— рациональность.   
Специальными принципами учета доходов являются:  
— принцип заработанности дохода и связи с понесенными рас¬ходами;  
— оценка дохода;  
— вероятность получения дохода;  
— выбор объекта учета дохода.  
В ПБУ 9/99 впервые в отечественном учете были сформулиро¬ваны условия признания доходов от обычных видов деятельности. Доходы от обычной деятельности (выручка) признаются в бухгал¬терском учете при наличии следующих условий:  
а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекаю¬щее из конкретного договора или подтвержденное иным со¬ответствующим образом;  
б) сумма выручки может быть определена;  
в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной опе¬рации произойдет увеличение экономических выгод органи¬зации. Уверенность в том, что в результате конкретной опе¬рации произойдет увеличение экономических выгод органи¬зации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив, либо отсутствует неопределенность в отношении полу¬чения актива;  
г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);  
д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.  
Если в отношении денежных средств и иных активов, получен¬ных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из пере¬численных условий, то в бухгалтерском учете организации призна¬ется кредиторская задолженность, а не выручка. Комментируя ус¬ловия признания выручки можно сказать, что, исходя из пункта «в», организация может не признавать выручку в том случае, если не уверена в поступлении активов в составе выручки. Предоставление организациям права самостоятельно определять «степень уверенности» в получении экономических выгод, на взгляд многих специалистов, является в настоящее время наиболее принципиаль¬ным аспектом бухгалтерского учета выручки — доходов от основ¬ной деятельности.  
Выручка организации состоит из поступлений за проданные товары и продукцию, выполненные работы и услуги, а также в результате использования активов организации третьими сторонами (дивиденды, арендная плата).  
Под выручкой организации понимают поступления от основных, вспомогательных и обслуживающих видов деятельности.  
Если операции по предоставлению своих активов для использования третьими сторонами не является предметом деятельности данной организации, поступления от таких организаций не могут рассматриваться как выручка организации. В данном случае они включаются в прочие операционные доходы.  
Доход оценивается по справедливой стоимости компенсации, уже полученной или причитающейся к получению. Величина до¬хода, как правило, оговаривается в условиях сделки и определяется соглашением между организацией и покупателем либо пользова¬телем актива. Как правило, компенсация существует в форме де¬нежных средств или их эквивалентов, а величина дохода представ¬ляет собой стоимость полученных или подлежащих получению денежных средств или их эквивалентов.  
В том случае, когда товары, работы, услуги и иные активы обмени¬ваются на товары, работы, услуги и активы, имеющие аналогичный характер и стоимость, такой обмен не считается сделкой, принося¬щей доход. Когда товары, работы, услуги и иные активы предос¬тавляются в обмен на неадекватные товары, работы, услуги и иные активы обмен может рассматриваться как сделка, принося¬щая доход.  
Доход оценивается по справедливой стоимости полученных ак¬тивов, скорректированной на сумму любых перечисленных средств и их эквивалентов. Под справедливой стоимостью полученных ак¬тивов при этом может пониматься их рыночная стоимость, подтверж¬денная информацией из независимых источников, и только в том случае, если стоимость полученных активов может быть легко пре¬вращена путем продажи в денежные средства или их эквиваленты без существенных потерь в величине рыночной стоимости.  
Когда справедливая стоимость полученных товаров, работ, услуг и активов не может быть измерена с большой степенью достовер¬ности, доход оценивается по справедливой стоимости отданных активов, скорректированной на сумму перечисленных денежных средств или их эквивалентов.   
Вся совокупность доходов организации может быть сгруппиро¬вана, как минимум, по двум основаниям:  
— по признаку принадлежности к отчетным периодам;  
— по признаку регулярности (повторяемости).  
По признаку принадлежности к отчетным периодам доходы подразделяются на:  
— доходы данного отчетного периода;  
— доходы будущих отчетных периодов (отложенные доходы).  
Доходы данного отчетного периода — это доходы, возник¬новение которых обусловлено фактами хозяйственной деятельно¬сти и событиями данного отчетного периода, и признаваемые в отчете о прибылях и убытках данного отчетного периода.  
Доходы будущих отчетных периодов (отложенные дохо¬ды) — доходы, обусловленные фактами хозяйственной деятельно¬сти и событиями текущего отчетного периода, но признаваемые в отчете о прибылях и убытках в будущих отчетных периодах.  
Доходы данного отчетного периода по признаку взаимосвязи с обусловившими их возникновение расходами, в свою очередь, делятся на:  
— доходы данного отчетного периода, обусловленные понесен¬ными расходами;  
— доходы данного отчетного периода, не связанные с фактом возникновения расходов — доходы периода.  
В качестве примера доходов данного отчетного периода, обус¬ловленных понесенными расходами, можно привести сделку по продаже активов организации. Доходом периода, признаваемым по его окончании вне зависимости от факта наличия или отсут¬ствия расхода, являются, например, проценты, получаемые правообладателем активов от пользователя активами.  
По признаку регулярности (повторяемости) вся совокупность доходов организации делится на:  
— систематические (регулярные) доходы;  
— несистематические (случайные) доходы.  
Систематические (регулярные) доходы — доходы органи¬зации, факты возникновения которых регулярно повторяются в отчетных периодах и, как правило, обусловленные целью создания данной организации.  
Несистематические (случайные) доходы — доходы органи¬зации, получение которых не обусловлено непосредственно це¬лью создания организации, как правило, носящие случайный, нере¬гулярный характер.  
В ПБУ 9/99 сделана попытка классификации всех доходов организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности. Доходы организации делятся на две большие группы: доходы от обычных видов деятельности, к кото¬рым относится выручка, и прочие поступления. К прочим поступле¬ниям относятся операционные, внереализационные и чрезвычай¬ные доходы.  
В системе МСФО существует стандарт МСФО 18 «Выручка», получивший такое название в официальном переводе на русский язык. Этот стандарт применяется при учете выручки, полученной от продажи товаров, предоставления услуг, использования другими пред¬приятиями активов данной компании, приносящих проценты, диви¬денды и лицензионные платежи. Таким образом, определяются вопросы учета доходов только от основной, систематической дея¬тельности. Предметом же рассмотрения в российском варианте стандартов (ПБУ 9/99) являются не только так называемые дохо¬ды от обычных видов деятельности (выручка от продаж), но и нерегулярные доходы — операционные, внереализационные и чрез¬вычайные. Следовательно, можно заключить, что предмет стандар¬та ПБУ 9/99 несколько шире, чем предмет МСФО 18 «Выручка».   
Международные стандарты финансовой отчетности (в частности, МСФО- 18 «Выручка» рассматривает конкретные ситуации, поясняющие признание выручки от продажи товаров (продукции)).  
Продажа с отсроченной отгрузкой по схеме «выписать и отложить» имеет место по сделкам с крупной сложной техникой, транспортировка которой затруднительна, требует больших усилий и длительного времени или по продаже массовых товаров, требующих специальных условий и сооружений для хранения (нефть и нефтепродукты, химические вещества, мясопродукты и т. п.), закупаемых в больших количествах.  
Продавец по поручению покупателя может отложить отгрузку, принять товар на ответственное хранение и признать выручку от продажи в день получения от покупателя подтверждающих инструкций по отложенной поставке.  
При этом выручка может быть признана немедленно, если продаваемый товар имеется в наличии, соответствующим образом обозначен и отделен от другого аналогичного товара и в любой момент готов к отправке покупателю или по его поручению любому другому потребителю; если не существует неопределенности по поводу фактической возможности его поставки и применяются обычные условия платежа.  
Выручка признается, как обычно, путем отражения в отчетном балансе дебиторской задолженности покупателя, которая закрывается после ее оплаты. Отложенный товар списывается на продажи и в отчетном балансе не указывается.  
Выручка не признается, если денежное возмещение по сделке поступило, но товар не готов к поставке. Полученные денежные средства учитываются в качестве аванса или предоплаты и отражаются в составе кредиторской задолженности.  
Выручка не признается, когда организация-продавец намерена произвести товары в определенный срок, а организация-покупатель выразила намерение их приобрести. Намерение приобрести имеющиеся в наличии товары, подготовленные для продажи, также не является основанием для признания выручки их производителем.  
Отгрузка товара с условием его установки и проверки не влечет за собой немедленного признания выручки, несмотря на то, что товар находится у покупателя под его ответственностью и в его собственности.  
Выручка может быть признана:  
только после установки и проверки товара, подтвержденной покупателем;  
немедленно после поставки и принятия товара покупателем, если установка его сводится к несложным процедурам, осуществляется быстро и не требует особой квалификации, а проверка выполняется только для окончательного определения цены или стоимости товара. Например, тесты на влажность и сортность зерновых, на зольность и калорийность каменного угля и т. п.  
Продажи с предоплатой  
1) Доставка товаров осуществляется после окончательного платежа покупателя в серии его предварительных платежей. Выручка по такой сделке признается после доставки товаров покупателю. Уверенность продавца в полной оплате предмета сделки позволяет ему признать выручку после получения значительной части обусловленной суммы, но только если необходимый товар имеется в наличии, отложен и подготовлен к доставке покупателю.  
2) Заказ с частичной или полной предоплатой товаров, которых нет в наличии; они должны быть произведены или закуплены у третьей стороны. Поступившая оплата учитывается в составе кредиторской задолженности, а выручка признается тогда, когда оплаченные товары доставлены покупателю.  
3) Продажа с оплатой наличными при получении товара. Выручка признается после доставки товара и его оплаты покупателем. Оплата может быть получена самим продавцом или его агентом.  
Продажа с правом отказа покупателя  
Если по условиям сделки определено право покупателя отказаться от покупки и вернуть товар продавцу, а ему (продавцу) точно не известны намерения покупателя воспользоваться своим правом отказа, то выручка может быть признана только после получения формального подтверждения о приемке отгруженных товаров, или когда истек договорный срок возможного отказа после его фактической доставки покупателю.  
Продажи в рассрочку  
Продажа в кредит с рассрочкой платежа предполагает, что выручка без процентов за пользование кредитом признается в день продажи товара. Полная продажная стоимость равняется дисконтированной стоимости возмещения на весь период рассрочки платежа на условную процентную ставку. Выручка от процентов признается по мере ее получения на пропорционально временной основе.  
В качестве положительного момента необходимо отметить, что ПБУ 9/99 «уходит» от понятия «реализации» и «выручки от реа¬лизации», заменяя их термином «продажи», не в последнюю оче¬редь, видимо, по причине очень широко распространившегося на практике налогового смысла реализации как любого перехода права собственности. ПБУ 9/99 некоторым образом разрешает имеющуюся в настоящее время проблемную ситуацию, о призна¬нии и порядке отражения на счетах бухгалтерского учета система¬тических доходов, извлекаемых из правообладания активами. Вы¬ручка есть систематические, регулярные доходы организации, ин¬формация о которых очень важна для пользователей отчетности.  
Условия признания выручки от продажи товаров определяются пунктом 12 ПБУ 9/99, который, устанавливает общие критерии признания вы¬ручки. В соответствии с пунктом 13 начиная с 2000 г.: «Организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом...». До появления данной нормы в ПБУ 9/99 она действовала в практике отечественного учета в отношении работ долгосрочного характера. С 2000 г. это норма распростра¬няется и на услуги, и на продукцию с длительным сроком выпол¬нения и производства. Также помимо выручки от продаж и вы¬ручки от выполнения работ и оказания услуг, выручкой признают¬ся поступления в организациях, предмет деятельности которых со¬стоит в извлечении выгоды из правообладания активами. Это предос¬тавление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды; предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности; участие в капиталах других орга¬низаций.  
  
1.2 Экономическая сущность и классификация расходов по обычным видам деятельности  
  
В ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» правила формирования доходов и расходов рассматриваются в их синхронизации и сопоставлении для получения результирующего финансового показателя – прибыли или убытка.   
Финансовый результат деятельности организации характеризует ее положение на рынке, успешность управления, капитализацию компании и другие аспекты, интересующие всех пользователей финансовой отчетности.  
Концепция доходов и расходов, лежащая в основе ПБУ, состоит в том, что не всякие затраты относятся к расходам, так же как и не всякие поступления являются доходами.  
Без расходов нет доходов. Расходы как объект бухгалтерского учета отражаются против соответствующих им доходов точно так же, как доходы могут быть записаны на счетах только против соответствующих им расходов.  
Расходы организации представляют собой уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов, то есть денежных средств, иного имущества или возникновения обязательств, без соответствующего увеличения активов организации.  
Расходы вызывают уменьшение капитала организации, кроме уменьшения вклада собственников по их решению. С этой точки зрения налоговые платежи относятся к расходам организации.  
Затраты живого и овеществленного труда на производство и ре¬ализацию продукции (работ, услуг) называют издержками производ¬ства.   
Потребленная в процессе производства часть материальных, трудовых и финансовых ресурсов предприятия за определенный (отчетный) период времени представляет собой затраты на производство, или издержки производства по изготовлению продукции, выполнению работ и оказанию услуг. Таким образом, понятие «затраты на производство» и «издержки производства» можно рассматривать как синонимы.   
Как результат производственного процесса готовый продукт позволяет изучить величину затрат на его производство, т.е. себестоимость, которая представляет собой превращенную форму издержек производства и отражает затраты средств производства и заработной платы. Иначе говоря, себестоимость продукции представляет собой стоимостную оценку использованных в процессе производства материальных, трудовых и финансовых ресурсов предприятия.  
Различия понятий издержки производства и себестоимости связано с тем, что время осуществления издержек производства не совпадает с временем выпуска продукции. Так, издержки производства выражают первичное потребление производственных ресурсов, связанных с использованием рабочей силы, средств труда и предметов труда, тогда как себестоимость продукции отражает конечный результат производственного процесса и включает все затраты, которые относятся на выпущенную из производства продукцию (работы, услуги) и ее продажу. То есть себестоимость показывает расходы организации на производство и сбыт продукции.

Введение

Новые условия хозяйствования, реформа бухгалтерского учета в России  обусловили существенные изменения методологии и организации бухгалтерского учета. Значительно расширились полномочия организаций по отражению собственных хозяйственных операций. Они самостоятельно выбирают методы оценки производственных запасов и способы исчисления себестоимости работ, разрабатывают учетную политику, определяют конкретные методики, формы и технику ведения и организации бухгалтерского учета. Иными словами, в настоящее время централизованно устанавливаются только общие правила бухгалтерского учета, а конкретизация их и механизм выполнения разрабатываются в каждой организацией самостоятельно,  исходя из условий его деятельности.

Поддержание необходимого уровня прибыльности – объективная закономерность нормального функционирования организации в рыночной экономике. Систематическая нехватка прибыли,  и ее неудовлетворительная динамика свидетельствуют о неэффективности и рискованности бизнеса. Таким образом, конечным объектом бухгалтерского учета являются финансовые результаты деятельности организации и факторы, влияющие на качество (прибыль или убыток) и размер финансовых результатов, а именно, доходы и расходы организации.

Целью написания данной работы является изучение методики бухгалтерского учета и анализа доходов и расходов. Для достижения этой цели необходимо:

-                     раскрыть сущность и значение учета и анализа доходов и расходов;

-                     изучить классификацию доходов и расходов;

-                     разобрать состав доходов и расходов от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов;

-                     рассмотреть порядок формирования финансового результата;

-                     провести анализ состава и структуры доходов и расходов от обычных видов деятельности и прочих доходов и расходов;

Тема дипломной работы будет раскрыта на примере ДООО ПКП «Инструментальщик».

Глава 1. Сущность, значение, задачи учета доходов и расходов организации.

**1.1. Доходы и расходы организации: их сущность, значение.**

Начиная с 2000 года организации формируют в бухгалтерском учете информацию о доходах и расходах согласно порядку, установленному Минфином России в  Положениях по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (далее ПБУ 9/99) и «Расходы организации (далее – ПБУ 10/99), утвержденных Приказами от 06.05.1999 г. № 32н и № 33. Данные Положения устанавливают методологические основы формирования и отражения в бухгалтерском учете достоверной информации о полученном доходе от предпринимательской деятельности организации. Это позволяет решать такие задачи, как оперативное управление и контроль за деятельностью организации со стороны лиц, имеющих прямой или косвенный интерес в ее делах. Концепция доходов и расходов, лежащая в основе упомянутых ПБУ, состоит в том, что не всякие затраты относятся к расходам, так же как не всякие поступления являются доходами.

Итак, «под доходами организации понимается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, нематериальных активов и иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)»[[[1]](http://www.bibliofond.ru/view.aspx?id=8128" \l "_ftn1" \o ")].

Иными словами, поступившие за определенный период денежные средства или иное имущество образуют доход организации, увеличивая ее активы. Но поступления следует разделять, и это отмечено в п.3 ПБУ 9/99, поскольку существуют такие хозяйственные операции, которые увеличивают активы на определенный период времени, но доходами не являются. Это, например, получение залога, задатка, авансов и предоплаты, поступления по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала, сумм НДС, акцизов, экспортных пошлин и других аналогичных обязательных платежей. Не признаются доходами и суммы, полученные в счет погашения кредитами займа.

Все эти поступления хотя и пополняют расчетный счет (или кассу) организации, но не являются ее доходами, т.к. принадлежат другим юридическим лицам (или бюджету разных уровней) и не способствуют увеличению ее капитала. Вместе с тем не каждое увеличение капитала бывает следствием роста доходов. Например, если собственник вкладывает дополнительные средства, капитал организации увеличивается, но к ее доходам эти поступления не относятся (по своему определению).

Поскольку доходы признаются при определенных условиях, в п.12 ПБУ 9/99 приведены пять таких условий:

1) организация имеет право на получение выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

2) сумма выручки может быть определена;

3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации либо отсутствует неопределенность в их получении;

4) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком, услуга оказана;

5) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Без обязательного исполнения этих условий доход является не признанным в конкретном отчетном периоде, а отражается в бухгалтерском учете либо как дебиторская задолженность (когда денежные средства или иное имущество не получено), либо как кредиторская задолженность (когда денежные средства или иное имущество получено).

Под фразой «организация имеет право на получение выручки» понимается наличие юридически значимых документов при соблюдении требований действующего законодательства. Это могут быть заключенные договоры, извещения комиссионера или поверенного об отгрузке товара покупателю, действующие лицензии, ограничения на ведение каких-либо видов деятельности и т.п.

Для признания в бухгалтерском учете выручки от продажи продукции и товаров, выполнения работ и оказания услуг, т.е. когда ясно, что условие для перехода права собственности должно быть обязательным для исполнения, необходимо выполнить все пять перечисленных условий.

Для признания доходов, получение которых не связано с переходом права собственности и (или) при отсутствии расходов, связанных с их получением, должны быть исполнены соответственно три либо четыре условия признания.

Такими доходами могут быть как доходы от обычных видов деятельности (выручка), так и прочие поступления (операционные, внереализационные, чрезвычайные), полученные:

- от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов (имущества) организации;

- предоставления прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности;

- участия в уставных капиталах других организаций;

- предоставления денежных средств другим организациям по договору займа.

Говоря о признании доходов, необходимо также отметить, что наряду с коротким циклом создания готовой продукции, выполнения работ и оказания услуг (до 12 мес.) существует и такая продукция (работа, услуга), для которой обычный операционный цикл превышает 12 мес., например при определении дохода в строительстве или при проведении НИОКР. Правила признания таких доходов приводятся в п.13 ПБУ 9/99. Организация может отражать в бухгалтерском учете выручку от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг) с длительным циклом изготовления либо по завершении ее изготовления, либо постепенно по мере готовности, если на основании первичных учетных документов можно определить величину (или процент) готовности продукции (работы, услуги).

Если сумма выручки от продажи продукции (выполнения работы, оказания услуги) не может быть определена (например, нет мировых аналогов выпускаемой продукции), выручка принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по изготовлению этой продукции, выполнению этой работы, оказанию этой услуги. Причем для отличных по характеру и условиям изготовления продукции, выполнения работ и оказания услуг организация может применять в одном отчетном периоде разные способы признания выручки. Информацию о выбранном методе следует отразить в учетной политике организации.

Внереализационные и чрезвычайные поступления признаются в следующем порядке:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков - в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании (или покупатель (заказчик) признан должником);

- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой истек срок исковой давности, - в отчетном периоде, в котором срок исковой давности истек;

- суммы дооценки имущества - в отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую произведена дооценка;

-    иные поступления - по мере выявления.

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (далее ПБУ 10/99) устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству РФ.

«Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)»[[[2]](http://www.bibliofond.ru/view.aspx?id=8128" \l "_ftn2" \o ")].

В систему нормативного регулирования бухгалтерского учета вводится категория расходов организации, под которой понимаются прежде всего действия, приводящие к уменьшению ее капитала. Данное определение сопряжено с понятием доходов организации, под которым в свою очередь понимается увеличение экономических выгод, приводящее к росту капитала (за исключением вкладов участников).

Тем не менее, главным в понимании определения «расходы» должна быть цель, которую призвана реализовать данная категория. Такой целью следует считать достижение возможности исчисления финансового результата организации как разницы между ее доходами и расходами за определенный период. Исходя из этого ПБУ 10/99 содержит ряд ограничений по видам расходов, которые, являясь по существу стопроцентными затратами, не признаются таковыми применительно к его целям, поскольку непосредственно не влияют на формирование финансовых результатов.

Для целей ПБУ 10/99 не признается расходами организации выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);

- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций Акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);

- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;

- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов (далее МПЗ) и иных ценностей, работ, услуг;

- в виде авансов, задатка в счет оплаты МПЗ и иных ценностей, работ, услуг;

- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Для целей ПБУ 10/99 выбытие активов именуется оплатой.

При этом действует еще один не менее важный критерий характеристики расходов, использованный в ПБУ 10/99, а именно переход от продавца (владельца имущества) права собственности на его активы к новому собственнику или полная уверенность в их окончательной потере.

- при перепродаже (продаже) финансовых вложений, когда вклад, ценные бумаги и т.п. одной организации безвозвратно переходят к другой, понесенные первой организацией затраты признаются расходами;

- выбытие активов по договорам комиссии, агентским договорам в пользу комитента, принципала и т.п., т.к. вещи, поступившие от комитента либо приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью комитента;

- погашение кредита, займа, полученных организацией. В данном случае речь идет об основной сумме долга по кредиту или займу, а не о процентах (дисконте), причитающихся кредитору или заимодавцу. При этом получение кредита или займа не может считаться доходом, поскольку его предоставление, а следовательно, и использование носит срочный характер. То же относится и к возврату суммы основного долга, потому что это восстановление средств кредитора;

- выбытие в порядке предварительной оплаты МПЗ и иных ценностей, работ, услуг, поскольку нет абсолютной уверенности в том, что работы будут выполнены, материально-производственные ценности поступят, и, наконец, на момент оплаты нет доходной составляющей;

- выбытие в виде авансов, задатка в счет оплаты МПЗ и иных ценностей, работ, услуг - по тем же причинам, что и предварительная оплата.

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и поставщиком (подрядчиком) или иным контрагентом. Если цена не предусмотрена в договоре, то для определения этой величины принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет расходы в отношении аналогичных МПЗ и иных ценностей (работ, услуг) либо предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов (пп.6.1 ПБУ 10/99).

В условиях высокой инфляции стороны могут предусмотреть возможность изменения как уровня цен (их величины), так и условий расчетов. Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

Величина оплаты определяется (уменьшается или увеличивается) с учетом суммовых разниц, которые возникают при оплате в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой фактически произведенной оплаты, выраженной в иностранной валюте (условных денежных единицах), исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия к бухгалтерскому учету соответствующей кредиторской задолженности, и рублевой оценкой этой задолженности, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату признания расхода в бухгалтерском учете.

Таким образом, повышение курса иностранной валюты или условной денежной единицы по отношению к рублю ведет к увеличению расходов организации, а снижение курса - к уменьшению.

Для того чтобы определить финансовый результат от обычных видов деятельности, нужно рассчитывать себестоимость проданных товаров, продукции (работ, услуг), которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных в отчетном и в предыдущих отчетных периодах, а также переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды (с учетом корректировок в зависимости от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров).

При этом коммерческие и управленческие затраты могут полностью признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров (работ, услуг) в том отчетном году, когда они были признаны расходами по обычным видам деятельности.

Другими словами, себестоимость проданной продукции, товаров, (работ, услуг) складывается из расходов, понесенных в предыдущие периоды (это прежде всего затраты по незавершенному производству на начало месяца и по приобретению материально-производственных запасов), а также расходов отчетного периода (которые непосредственно связаны с процессом производства и сбыта в отчетном периоде), уменьшенных на сумму расходов, переходящих на последующие отчетные периоды (объем незавершенного производства на конец отчетного периода).

Коммерческие и управленческие расходы, являющиеся неотъемлемой частью фактической себестоимости проданной продукции, товаров (работ, услуг), могут полностью включаться в себестоимость продаж отчетного периода или распределяться. Как правило, они распределяются в производствах с длительным циклом изготовления продукции (работ, услуг) и существенными остатками незавершенного производства. В этом случае управленческие расходы могут распределяться между стоимостью (ценой) продаж и незавершенным производством, а часть коммерческих расходов - между стоимостью проданной продукции и остатками отгруженной, если порядок выручки от продаж признается не по мере передачи прав владения (пользования, распоряжения) на поставленную продукцию (отгруженный товар), а после поступления оплаты.

Выбранный вариант распределения коммерческих и управленческих расходов должен быть закреплен в учетной политике организации.

Правила учета затрат на производство продукции (продажу товаров, выполнение работ, оказание услуг) по элементам и статьям и исчислению себестоимости устанавливаются отдельными нормативными актами и методическими указаниями.

В составе чрезвычайных расходов отражаются расходы, возникающие в результате стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.

Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещение причиненных организацией убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных организацией.

Дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, и другие долги, не реальные для взыскания, включаются в расходы организации в сумме, в которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

Однако для того, чтобы списать эти затраты, нужно сначала документально подтвердить невозможность их возмещения. В частности, если речь идет о списании дебиторской задолженности, то организация-кредитор должна обратиться с письменными запросами к должникам, подать соответствующие заявления в правоохранительные и судебные инстанции и т.п. И если это не принесет результатов, руководитель организации издает приказ о списании долгов.

Суммы уценки активов определяются в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

Для материально-производственных запасов такие правила утверждены Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н. Согласно этим правилам, материально-производственных запасы, на которые в течение отчетного года рыночная цена снизилась или которые морально устарели либо полностью или частично потеряли свои первоначальные качества, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости с учетом физического состояния запасов.

В отношении основных средств действуют нормы Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденное Приказом Минфина № 26н от 30.03.2001, где обозначено, что сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток).

Прочие расходы зачисляются на счет прибылей и убытков организации, кроме случаев, когда законодательством или правилами бухгалтерского учета установлен иной порядок.

В п.16 разд. IV ПБУ 10/99 «Признание расходов» в качестве условий признания названы следующие:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

- сумма расхода может быть определена;

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Расходы признаются в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и др.), т.е. для признания расхода не имеет значения не только фактор рационального использования ресурсов организации (намерение получить доход), но и характер (форма) фактического осуществления расходов. При этом необходимо помнить, что в бухгалтерском учете любая форма расхода отражается в стоимостном выражении.

Чрезвычайно важной является норма, заложенная в абз. 2 п.18 ПБУ 10/99, которая устанавливает, что если организация признает выручку от продажи продукции, товаров (выполнения работ, оказания услуг) не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления данных средств и иных форм оплаты, то и расходы признаются после погашения задолженности.

В разделе V «Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности» ПБУ 10/99 указано, что в составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности нужно раскрыть порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

Управленческие расходы разделяются на условно-постоянные, не зависящие от объема производства, и условно-переменные, величина которых связана с объемом производства. Первые можно сразу списать на счета продаж, а вторые лучше распределить между объемом выпущенной продукции (работ, услуг, товаров) и остатками незавершенного производства. Кроме того, часть расходов по управлению может быть связана с производством определенных изделий (работ). Эти затраты следует относить непосредственно на себестоимость указанных изделий и работ. На практике к подобным расходам относятся затраты на содержание специальных служб, отделов, лабораторий, на проведение испытаний, опытов, на совершенствование технологии и др.

В отчете о прибылях и убытках расходы организации отражаются с подразделением на себестоимость проданных товаров (продукции, работ, услуг), коммерческие, управленческие, операционные, внереализационные и чрезвычайные расходы.

Такая группировка расходов соответствует перечню показателей, предусмотренных в аналогичных отчетах по Международным стандартам финансовой отчетности (далее МСФО). Разумеется, установленный набор показателей не случаен, а связан с потребностями пользователей бухгалтерской отчетности. Действительно, информация о себестоимости проданной продукции позволяет сделать вывод об уровне рентабельности производства, величина коммерческих и управленческих расходов - определить эффективность управления предприятием, размер операционных и внереализационных расходов - установить общую структуру расходов организации, а также выявить нерациональные расходы.

Если в отчете о прибылях и убытках показаны виды доходов, каждый из которых в отдельности составляет 5% и более от общей суммы доходов организации за отчетный год, в нем показывается и соответствующая каждому виду часть расходов.

Указанная норма вытекает из требования существенности, согласно которому в бухгалтерской отчетности должна присутствовать информация, позволяющая ее пользователям иметь полное и достоверное представление о финансовом положении и результатах хозяйственной деятельности организации.

Таким образом, соблюдается требование рациональности ведения бухгалтерского учета. Ведь при таком подходе нужно соизмерять величину затрат на ведение учета с тем экономическим эффектом, который получит организация от использования отчетной информации.

В бухгалтерской отчетности также следует отразить расходы по обычным видам деятельности по элементам затрат, изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости, проданной продукции (товаров, работ, услуг) в отчетном году, расходы, равные величине отчислений в связи с образованием в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.).

Информация о расходах по обычным видам деятельности должна содержаться в самостоятельном разделе ф. N 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» к годовой бухгалтерской отчетности.

Прочие расходы организации за отчетный год, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются в отчетном году на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

В данном случае речь идет о дебиторской задолженности организации по отложенным (пролонгированным) обязательствам, например по отложенным налогам, отложенным процентам и т.п. Эти сведения приводят в виде отдельных показателей в формах отчетности либо в пояснительной записке к годовому бухгалтерскому отчету.

Показатели, характеризующие величину изменения расходов, не относящихся к исчислению себестоимости продукции (работ, услуг, товаров), проданной в отчетном году, касается главным образом динамики резервов предстоящих расходов, расходов будущих периодов, изменению (росту) остатков незавершенного производства. В бухгалтерской отчетности эти сведения частично содержатся в бухгалтерском балансе (незавершенное производство, расходы будущих периодов, резервы предстоящих расходов), в ф. N 5 «Резервы предстоящих расходов». Кроме того, организация может исходя из принципа существенности привести указанную информацию более подробно, в виде отдельных таблиц в составе форм годового отчета, а также в пояснительной записке к нему.

Аналогично отражаются в бухгалтерской отчетности и оценочные резервы. При этом, раскрыв информацию о расходах на образование резервов, организация даст возможность пользователям бухгалтерской отчетности убедиться в ее финансовой устойчивости, а также сделать соответствующие выводы об уровне финансовых рисков организации и ее отвлечениях из доходов.

**1.2 Задачи бухгалтерского учета доходов и расходов.**

**1.3. Краткая характеристика предприятия.**

ДООО «ПКП «Инструментальщик»  существует на рынке шесть лет. Оно образовано путем выделения одного из структурных подразделений ОАО МЗ «Прогресс» на основании решения Совета директоров от 03.12.1997 года №4. Финансовая и хозяйственная деятельность началась с 01.07.1998 года. В январе 2001 года в связи с приведением уставных документов в соответствие с законодательством название предприятия было изменено на «Дочернее общество с ограниченной о ответственностью «Производственно-коммерческое предприятие «Инструментальщик» (далее ДООО «ПКП «Инструментальщик»).

В соответствии с Уставом (приложение 1), утвержденным решением Совета директоров ОАО «МЗ «Прогресс» от 3.12.97 г., ДООО «ПКП «Инструментальщик» является юридическим лицом, имеет право от своего имени заключать договоры, приобретать имущественные и личные не имущественные права, нести обязательства, быть истцом и ответчиком в суде.

ДООО «ПКП «Инструментальщик»  имеет самостоятельный баланс, обособленное имущество в собственности, круглую печать, штампы, товарный знак, другие необходимые реквизиты, вправе открывать счета в банках.

ДООО «ПКП «Инструментальщик»  самостоятельно и за свой счёт, по поручению и за счёт акционеров, согласно заключённым договорам осуществляет на территории РФ следующие виды деятельности:

- изготовление и реализация технологической оснастки (пресс-формы, штампы, приспособления);

- изготовление и реализация инструмента (фрезы, сверла, метчики и др.);

- изготовление и реализация товаров народного потребления (секаторы, прихват, ножи, ножницы и т. д.).

- оказание бытовых услуг населению и др.

На момент создания ДООО «ПКП «Инструментальщик», его уставный капитал составлял 2 926 тыс.  руб. В январе 2001 года размер уставного капитала увеличился на 606,2  руб. за счет передачи Учредителем товарно-материальных ценностей и составил 3 532,2 тыс. руб.

В целях реализации продукции собственного производства на территории предприятия открыт магазин «Инструмент +».

Чистые активы ДООО «ПКП «Инструментальщик» на конец 2004 года составили 4426 тыс. руб.

Основными потребителями продукции общества являются организации и предприятия Астраханской области: «Астраханьгазпром», «Астрахим», завод им. В. И. Ленина, Астраханская сетевязальная фабрика, завод «Астраханское стекловолокно» и др. Часть продукции реализуется предприятиям и организациям городов Волгоград и Москва.

Результаты финансово-хозяйственной деятельности ДООО «ПКП «Инструментальщик» за период 2003-2004 г.г. представлены в таблице 1.

Таблица 1

Основные финансово-экономические показатели ДООО «ПКП «Инструментальщик» за 2003 и 2004 гг.

№ п/п

Наименование

 показателя

Период

Отклонение

2003

2004

Абсолютное, руб.

Относитель-ное, %

1

2

3

4

5

6

1

Объем производства, тыс. руб.

8996

13369

4373

+48,6

2

Себестоимость проданной продукции, тыс. руб.

8450

13661

5211

+61,7

3

Материалоотдача, руб.

11,0

50,0

39

+54,5

4

Среднесписочная численность работников, чел.

119

115

-4

-

5

Производительность труда, руб.

75,6

116,3

40,7

+53,8

6

Среднегодовая стоимость основных фондов, тыс. руб.

7905,5

1201,6

-6703,9

-

7

Фондоотдача, руб.

1,1

11,1

10

+9,1

8

Чистая прибыль, тыс. руб.

999

-80

919

-

9

Рентабельность продаж, руб.

20

0,1

-

-19,9

На основании данных приведенных в таблице 1 можно сделать следующие выводы. Увеличение масштабов производства дает основание рассчитывать на увеличение заказов и как следствие увеличение финансового результата деятельности организации. В частности, величина объема производства увеличилась на 48,6%, то есть на 4,4 тыс. рублей. Увеличение масштабов производства дает основание рассчитывать на увеличение заказов и как следствие увеличение финансового результата деятельности организации.

При увеличении объемов выполняемых заказов себестоимость реализованной продукции также возросла на 61,7 %, что в стоимостном выражении составило 5,2 тыс. рублей. Показатель материалоотдачи увеличился на 54,5 %. Это сопровождалось соответствующим снижением показателя материалоёмкости. Таким образом, можно сделать вывод об увеличении эффективности использования предоставленных в распоряжение предприятия материальных ресурсов.

Среднесписочная численность работников, рассчитанная в соответствии с требованиями, предъявляемыми к расчету этого показателя Госкомстатом РФ, за прошедшие периоды  изменилась и составила 115 человек.

Произошли изменения в фондовых показателях деятельности предприятия. Значительно снизилась среднегодовая стоимость основных фондов.

За 2004 год рост объема производства  сопровождался  возросшими темпами роста себестоимости продукции, что привело к снижению финансовых показателей деятельности ДООО «ПКП «Инструментальщик». В частности, величина чистой прибыли в 2004 году по сравнению с 2003 годом снизилась на 919 тыс. рублей. Проанализированные изменения отрицательно повлияли на показатели рентабельности предприятия. Так показатель рентабельности продаж снизился на 19,9%, что составило 0,1%. То есть уровень рентабельности предприятия снизился до нулевой отметки.