

Введение

Система бухгалтерского учета предназначена для описания финансово-хозяйственной деятельности организации. Организации, зарегистрированные и действующие в Российской Федерации, могут иметь различную организационно-правовую форму, осуществлять разнообразные виды деятельности. Данные факторы определяют специфику производимых организациями хозяйственных операций и влекут за собой некоторые особенности в осуществлении бухгалтерского учета. Поэтому целесообразно приступить к изучению бухгалтерского учета с характеристики организации как экономического субъекта и с разграничения различных видов деятельности организаций.

Понятие организации

Организация – это самостоятельный хозяйствующий субъект, созданный в законном порядке для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг в целях удовлетворения общественных потребностей и получения прибыли. Организация самостоятельно осуществляет свою деятельность, распоряжается выпускаемой продукцией и полученной прибылью, оставшейся в ее распоряжении после уплаты налогов и других обязательных платежей. Организации являются предприятия, учреждения, заводы, фабрики, акционерные общества и др.

Юридическим лицом признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде. Юридические лица имеют самостоятельный баланс или смету.

Юридические лица могут иметь филиалы, представительства, агентства и иные подразделения, не являющиеся отдельными юридическими лицами.

Представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту.

Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства. Филиалы и представительства и должны быть указаны в учредительных документах создавшего их юридического лица.

Юридические лица могут создавать различные формы объединений: союзы; ассоциации; концерны; отраслевые, межотраслевые, региональные и другие объединения.

Учредительные документы юридического лица

Юридическое лицо действует на основании устава, либо учредительного договора и устава, либо только учредительного договора. Учредительный договор юридического лица заключается, а устав утверждается его учредителями (участниками).

Устав организации должен содержать сведения об организационно-правовой форме, наименовании, местонахождении организации, размере ее уставного капитала (фонда), составе, порядке формирования и компетенции ее органов управления и контроля, порядке распределения прибыли и образования фондов организации, порядке и условиях реорганизации и ликвидации организации, другие сведения, предусмотренные законом для юридических лиц соответствующего вида.

В учредительном договоре учредители обязуются создать юридическое лицо, определяют порядок совместной деятельности по его созданию, условия передачи ему своего имущества и участия в его деятельности. Учредительный договор должен содержать сведения о наименовании (имени) и юридическом статусе учредителей, их местонахождении (местожительстве), государственной регистрации (для юридических лиц) или личности (паспортные данные для физических лиц), размере уставного капитала создаваемой организации, долях участия (паях, количестве акций), принадлежащих каждому учредителю, размерах, порядке и способах внесения вкладов (оплаты акций).

Коммерческие и некоммерческие организации

Юридическими лицами могут быть организации, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности (коммерческие организации) либо не имеющие извлечение прибыли в качестве такой цели и не распределяющие полученную прибыль между участниками (некоммерческие организации).

Некоммерческие организации могут создаваться в форме потребительских кооперативов, общественных или религиозных организаций (объединений), социальных, благотворительных и иных фондов, учреждений, ассоциаций и союзов, а также в других формах, предусмотренных законом.

Некоммерческие организации могут создаваться для достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих целей, в целях охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта, удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан, защиты прав, законных интересов граждан и организаций, разрешения споров и конфликтов, оказания юридической помощи, а также в иных целях, направленных на достижение общественных благ. Некоммерческие организации могут осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям.

Коммерческие организации – это юридические лица, основной целью своей деятельности имеющие получение прибыли. Коммерческие организации могут иметь следующие организационно-правовые формы:

- государственные и муниципальные унитарные предприятия,
- производственные кооперативы,
- хозяйственные товарищества (полные товарищества, товарищества на вере);
- хозяйственные общества (акционерные общества, общества с ограниченной или с дополнительной ответственностью).

Кратко охарактеризуем организационно-правовые формы коммерческих организаций.

Унитарное предприятие

Унитарным предприятием (государственным или муниципальным) признается коммерческая организация, не наделенная правом собственности на закрепленное за ней собственником имущество. Имущество унитарного предприятия является неделимым и не может быть распределено по вкладам (долям, паям), в том числе между работниками предприятия. В форме унитарных предприятий могут быть созданы только государственные и муниципальные предприятия. Имущество государственного или муниципального унитарного предприятия находится соответственно в государственной или муниципальной собственности и принадлежит такому предприятию на праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

Производственный кооператив

Производственным кооперативом (артелью) признается добровольное объединение граждан на основе членства для совместной производственной или иной хозяйственной деятельности (производство, переработка, сбыт промышленной, сельскохозяйственной и иной продукции, выполнение работ, торговля, бытовое обслуживание, оказание других услуг), основанной на их личном трудовом и ином участии и объединении его членами (участниками) имущественных паевых взносов.

Имущество, находящееся в собственности производственного кооператива, делится на паи его членов в соответствии с уставом кооператива. Уставом

кооператива может быть установлено, что определенную часть принадлежащего кооперативу имущества составляют неделимые фонды, используемые на цели, определяемые уставом. Прибыль кооператива распределяется между его членами в соответствии с их трудовым участием, если иной порядок не предусмотрен законом и уставом кооператива. В таком же порядке распределяется имущество, оставшееся после ликвидации кооператива и удовлетворения требований его кредиторов. Кооператив не вправе выпускать акции.

Полное товарищество

Полным товариществом признается товарищество, участники которого (полные товарищи) занимаются предпринимательской деятельностью от имени товарищества и несут ответственность по его обязательствам принадлежащим им имуществом. Имущество полного товарищества формируется за счет вкладов участников, полученных доходов и других законных источников. Оно принадлежит участникам на правах общей долевой собственности. Полное товарищество не является юридическим лицом. Юридические лица – участники полного товарищества – сохраняют самостоятельность и права юридического лица. Все участники полного товарищества несут неограниченную солидарную ответственность всем имуществом по обязательствам товарищества.

Товарищество на вере (коммандитное товарищество)

Товариществом на вере (коммандитным товариществом) признается товарищество, в котором наряду с участниками – полными товарищами, осуществляющими предпринимательскую деятельность и отвечающими по обязательствам товарищества своим имуществом, имеется один или несколько участников – вкладчиков (коммандитистов). Вкладчик товарищества на вере обязан внести вклад в складочный капитал. Внесение вклада удостоверяется свидетельством об участии, выдаваемым вкладчику товариществом. Вкладчики не принимают участия в осуществлении товариществом предпринимательской деятельности. Управление деятельностью товарищества на вере осуществляется полными товарищами.

Вкладчики не вправе участвовать в управлении и ведении дел товарищества на вере, выступать от его имени иначе, как по доверенности. Они не вправе оспаривать действия полных товарищей по управлению и ведению дел товарищества. Вкладчик товарищества на вере имеет право:

- получать часть прибыли товарищества, причитающуюся на его долю в складочном капитале, в порядке, предусмотренном учредительным договором;
- знакомиться с годовыми отчетами и балансами товарищества;
- по окончании финансового года выйти из товарищества и получить свой вклад в порядке, предусмотренном учредительным договором;
- передать свою долю в складочном капитале или ее часть другому вкладчику или третьему лицу.

Вкладчики (коммандитисты) несут риск убытков, связанных с деятельностью товарищества, в пределах сумм внесенных ими вкладов.

Акционерное общество

Акционерным обществом признается общество, уставный капитал которого разделен на определенное число акций. Акции являются ценными бумагами и удостоверяют внесение средств на цели развития организации. Акции выпускаются без установленного срока обращения. Владение акцией определяет членство акционера в акционерном обществе и возможность участия его в управлении обществом. Владелец акции имеет право на получение части прибыли акционерного общества в виде дивиденда. Акционерное общество может быть создано одним лицом или состоять из одного лица в случае приобретения одним акционером всех акций общества.

Устав акционерного общества является учредительным документом общества. Устав акционерного общества должен содержать следующие сведения:

- полное и сокращенное фирменные наименования общества;
- место нахождения общества и тип общества (открытое или закрытое);
- количество, номинальную стоимость, категории (обыкновенные, привилегированные) акций и типы привилегированных акций, размещенных обществом, и права акционеров-владельцев акций каждой категории (типа);
- величина уставного капитала общества и иные положения.

Акционерное общество может быть открытым или закрытым. Акционерное общество, участники которого могут отчуждать принадлежащие им акции без согласия других акционеров, признается *открытым* акционерным обществом. Такое акционерное общество может проводить открытую подписку на выпускаемые им акции и их свободную продажу. Открытое акционерное общество ежегодно публикует для всеобщего сведения годовую отчетность: бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках и др.

Акционерное общество, акции которого распределяются только среди его учредителей или иного заранее определенного круга лиц, признается *закрытым* акционерным обществом. Такое общество не вправе проводить открытую подписку на выпускаемые им акции, либо иным образом предлагать их для приобретения неограниченному кругу лиц. Участники акционерного общества (акционеры) не отвечают по обязательствам общества и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им акций. Акционерное общество не отвечает по имущественным обязательствам акционеров.

Общество с дополнительной ответственностью

Обществом с дополнительной ответственностью признается учрежденное одним или несколькими лицами общество, уставный капитал которого разделен на доли соответственно вкладам участников. Размеры вкладов зафиксированы

в учредительных документах. Участники такого общества своим имуществом солидарно несут ответственность по его обязательствам в размере стоимости их вкладов. При банкротстве одного из участников его ответственность по обязательствам общества распределяется между остальными участниками пропорционально их вкладам, если иной порядок распределения ответственности не предусмотрен учредительными документами общества.

Малые предприятия

Малые предприятия (субъекты малого предпринимательства) создаются в форме хозяйственного общества или хозяйственного товарищества. Основным критерием отнесения организации к малым предприятиям является среднесписочная численность работников за отчетный период. Данная величина в зависимости от отрасли не должна превышать определенное число: в промышленности, строительстве, транспорте – 100 человек, в научно-технической сфере, сельском хозяйстве – 60 человек, в розничной торговле и бытовом обслуживании населения – 30 человек, в оптовой торговле, других отраслях при осуществлении других видов деятельности – 50 человек. Малые предприятия не имеют большого количества операций или больших производств, поэтому для них предусмотрена упрощенная система бухгалтерского учета.

В последующем изложении термин «организация» используется применительно к юридическим лицам всех организационно-правовых форм, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

Государственная регистрация организации

Юридическое лицо подлежит государственной регистрации в органах юстиции в порядке, определяемом законом о регистрации юридических лиц. Для государственной регистрации организации необходимо представить следующие документы:

- заявление о регистрации организации, составленное в произвольной форме и подписанное учредителем (учредителями) организации;
- утвержденный учредителем (учредителями) устав организации;
- решение о создании организации или договор учредителей;
- документы, подтверждающие оплату не менее 50% уставного капитала (фонда) организации, указанного в решении о создании организации или договоре учредителей;
- свидетельство об уплате государственной пошлины.

При государственной регистрации полных товариществ не требуется представления устава, и при государственной регистрации некоммерческих организаций, имеющих право ведения предпринимательской деятельности, не требуется представления решения о создании организации или договора учредителей. В случае создания организации одним учредителем решением о создании организации считается утвержденный им устав организации.

Данные государственной регистрации, в том числе фирменное наименование для коммерческих организаций, включаются в единый государственный реестр юридических лиц, открытый для всеобщего ознакомления.

Сразу после государственной регистрации организации необходимо встать на учет в налоговой инспекции, в Пенсионном фонде и других внебюджетных фондах.

Основные виды деятельности организации

При создании организации в учредительных документах оговаривается основная деятельность организации, приносящая ей основную прибыль. Это может быть производство промышленной продукции, выполнение строительных работ, сельское хозяйство, заготовка сельскохозяйственной продукции, торговая и снабженческая деятельность, посредническая деятельность, общественное питание, сдача имущества в аренду и прочее.

Разнообразные виды деятельности организаций в зависимости от их экономической сущности можно охарактеризовать как:

- производство и реализация продукции (материальных ценностей);
- продажа товаров;
- выполнение работ;
- оказание услуг.

Товаром является имущество, приобретенное от других физических и юридических лиц и предназначенное для продажи без дополнительной обработки.

Работой является деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы другим физическим и юридическим лицам для удовлетворения их потребностей. Примером работ являются строительномонтажные, ремонтные, дорожные, научно-исследовательские, геологоразведочные, технологические, опытно-конструкторские, проектно-изыскательские работы.

Услугой признается деятельность, результаты которой потребляются в процессе осуществления этой деятельности и не имеют обособленной материальной сущности по окончании этой деятельности. В качестве примера услуг можно привести услуги по транспортировке, консультационные, юридические, инженеринговые, рекламные услуги, услуги по обработке информации, по сдаче в аренду имущества, посреднические услуги, медицинские услуги, услуги по доверительному управлению и пр.

Классификация организаций по видам деятельности

Таким образом, все организации в зависимости от вида основной деятельности подразделяются на следующие группы:

- 1) организации *сферы материального производства* – организации, на основе сырья и материалов производящие материальные ценности в виде готовой продукции или в виде выполненных работ. Производство продукции осу-

ществляют промышленные организации, сельскохозяйственные организации, организации общественного питания. Выполнение работ является основной деятельностью дорожных хозяйств, ремонтных, строительных, геологических, проектно-изыскательских и научно-исследовательских организаций;

- 2) *торговые*, снабженческие, сбытовые и посреднические организации, реализующие материальные ценности в той же физической форме, в какой приобретают. К этой же группе относятся магазины розничной торговли;
- 3) организации по *предоставлению услуг*. Профессиональные услуги оказывают предприятия транспорта и связи; банки и другие кредитные учреждения; страховые организации; товарные и фондовые биржи; профессиональные участники рынка ценных бумаг; инвестиционные, пенсионные, общественные и другие фонды; юридические организации; аудиторские фирмы; лизинговые и другие организации. Оказанием услуг населению занимаются организации сферы обслуживания: парикмахерские, гостиницы, здравоохранительные и образовательные организации.

Особенности бухгалтерского учета некоторых организаций

Бухгалтерский учет в некоторых организациях сферы профессиональных услуг (банках и других кредитных учреждениях, страховых организациях) имеет специальное регулирование. Бухгалтерский учет в унитарных предприятиях (государственных и муниципальных бюджетных организациях) также имеет специальное регулирование. Вопросы специального регулирования бухгалтерского учета не являются предметом рассмотрения данной книги.

В данной книге система бухгалтерского учета раскрывается применительно к организациям сферы материального производства, торговым и другим организациям. Приведены также особенности бухгалтерского учета ценных бумаг для организаций – профессиональных участников рынка ценных бумаг.

Текущая, инвестиционная и финансовая деятельность

Помимо основной деятельности, приносящей организации основную прибыль, организация может осуществлять и другие виды деятельности. Например, основной деятельностью строительной организации является выполнение строительных работ. Помимо этого, строительные организации иногда могут осуществлять торговые операции, реализуя часть своих производственных запасов. Из средств накопленной прибыли данные организации могут приобрести земельный участок, построить на нем здание. Это здание строительная организация может передать в качестве вклада в уставный капитал учреждаемой организации и т.д.

Для целей бухгалтерского учета целесообразно разграничить различные направления деятельности организации. Такими отдельными направлениями являются: текущая деятельность, инвестиционная деятельность, финансовая деятельность организации.

Текущая деятельность – это деятельность организации, указанная в ее учредительных документах и приносящая основную прибыль, например, производство промышленной продукции, выполнение строительных работ, сельское хозяйство, торговля, общественное питание, заготовка сельскохозяйственной продукции, лизинговая деятельность и другие аналогичные виды деятельности. К текущей деятельности также относятся операции, которые нельзя включить в инвестиционную или финансовую деятельность, например, внешнеэкономическая деятельность, посреднические операции. К посредническим операциям и сделкам относится деятельность организации, выступающей в роли комиссионера или поверенного в договоре комиссии или поручения.

Инвестиционная деятельность – это деятельность, связанная с инвестициями (капитальными вложениями) земельные участки, здания и иное недвижимое имущество, оборудование, нематериальные и другие внеоборотные активы; осуществление долгосрочных финансовых вложений в другие организации, выпуск облигаций и других ценных бумаг долгосрочного характера и т.п.

Финансовая деятельность – это деятельность организации, связанная с операциями краткосрочными ценными бумагами, предоставлением займов на срок менее 12 месяцев, выпуском облигаций и иных ценных бумаг краткосрочного характера и т.п.