#### Дипломная работа

на тему: Организация первичного учёта областного управления инкассации и пути его совершенствования

Тверь 2005г.

**Содержание**

[Введение 3](#_Toc106515907)

[Глава 1. Система организации первичного учёта 6](#_Toc106515908)

[1.1 Нормативное регулирование первичного учёта 6](#_Toc106515909)

[§1.2 Структура и цель системы организации первичного учёта 9](#_Toc106515910)

[§1.3. Элементы системы организации первичного учёта 15](#_Toc106515911)

[§ 1.4. Документы как источник первичной информации. 17](#_Toc106515912)

[§ 1.5 Классификация документов 23](#_Toc106515913)

[Глава 2 «Организация первичного учёта в управлении инкассации» 31](#_Toc106515915)

[§2.1 Первичные документы управления инкассации и их значение. 31](#_Toc106515916)

[§2.2. Первичные документы для налогового учёта 42](#_Toc106515917)

[§2.3 Организация работы с документацией. 45](#_Toc106515918)

[Глава 3 Аудит первичного учёта 55](#_Toc106515920)

[§3.1 Значение и необходимость аудита первичного учёта 55](#_Toc106515921)

[§3.2 Разработка плана и программы проверки первичного учёта 58](#_Toc106515922)

[3.3 Аудит первичного учёта отпуска материалов в производство. 62](#_Toc106515923)

[§3.4. Типичные ошибки и нарушения в системе организации первичного учёта, рекомендации по их устранению. 69](#_Toc106515924)

[§3.5 Пути совершенствования первичного учёта. 73](#_Toc106515925)

[Заключение 79](#_Toc106515927)

[Список использованной литературы 83](#_Toc106515928)

[Приложения 86](#_Toc106515929)

Введение

Эффективная организация системы первичного учёта становится в настоящее время насущной проблемой, требующей если не немедленного, то достаточно оперативного решения. Связано это с тем, что сегодня значительная часть российских предприятий, пережив все экономические и политические кризисы и катаклизмы последнего десятилетия и тем не менее «оставшихся на плаву», перешли к качественно новому этапу своего развития. Накоплен определённый опыт функционирования организаций в условиях рыночной экономики, при этом коренным образом изменился подход к ведению бизнеса.

Необходимость планирования, надлежащего учёта и контроля всех имеющихся на предприятии ресурсов наряду с пониманием того, что деятельность его должна быть прозрачна, обусловили повышение требований к систем, поставляющей оперативную и достоверную информацию для принятия решений. Однако на многих крупных предприятиях потребности руководства в такой информации не удовлетворяются, что негативно сказывается на общей эффективности управления. В этой связи вопросы реорганизации и модернизации действующих на предприятии систем первичного, а далее – управленческого и финансового учёта становятся более чем актуальными.

Следует отметить, что первичный учёт является базой бухгалтерского учёта, результаты анализа состояния первичного учёта на 70-80% можно проецировать на систему бухгалтерского учёта и систему внутреннего контроля на предприятии. Необходимым условием обеспечения высокой эффективности первичного учёта, является разработка научно-обоснованной методики его организации. Данная проблема тем более актуальна, что до настоящего времени отсутствует достаточная научно – практическая база по предмету исследования, теоретически не обобщены вопросы организации первичного учёта.

Целью данной работы является показать первичный учёт как самостоятельную, требующей исследования систему.

Основными задачами являются:

1. раскрыть структуру системы организации первичного учёта и цель её функционирования, а также функции и задачи входящих элементов;
2. рассмотреть понятие и классификацию документов, требования к их оформлению;
3. рассмотреть организацию первичного учёта в Тверском областном управлении инкассации;
4. разработать единую методику проведения аудита первичного учёта применительно к любому раздела учёта;
5. систематизировать типичные ошибки, свойственные организации и ведению первичного учёта на различных участках хозяйственной деятельности предприятия;
6. предложить пути совершенствования первичного учёта непосредственно для управления инкассации.

Объектом исследования в работе являются участки инкассации, на которых ведется учёт основных средств, материалов, труда и заработной платы, денежных средств в кассе и на расчётных счетах. Предметом исследования являются первичные документы на этих участках, их значение и движение.

Теоретической основой настоящей работы послужили научные труды отечественных и зарубежных учёных в области аудита, первичного учёта, документоведения, делопроизводства, бухгалтерского (финансового, управленческого) учёта, экономики предприятия: Е.М. Гутцайта, Монтгомери, В.И. Подольского, А.Д. Шеремета и др., а также материалы научных периодических изданий по изучаемой проблематике.

Кроме того, работа базируется на изучении и анализе законодательных актов и нормативных документов, регулирующих аудиторскую деятельность и определяющих правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учёта в Российской Федерации.

## 

## Глава 1. Система организации первичного учёта

# 1.1 Нормативное регулирование первичного учёта

Единые правовые и методологические основы ведения первичного учета в организациях установлены Федеральным законом от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете", Постановлением Правительства Российской Федерации от 08.07.1997 N 835 "О первичных учетных документах", Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29.07.1998 N 34н, и другими законодательными и нормативными актами.

В соответствии с Законом "О бухгалтерском учете" первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать необходимые обязательные реквизиты.

Унификация форм первичной учетной документации имеет большое значение для совершенствования учета, так как устанавливает и закрепляет единые требования к документированию хозяйственной деятельности организаций, систематизирует учет, исключает из оборота устаревшие и произвольные формы, способствует рациональной организации учета.

Правительство Российской Федерации Постановлением от 08.07.1997 N 835 "О первичных учетных документах" возложило на Госкомстат России функции по разработке, утверждению и распространению альбомов унифицированных форм первичной учетной документации и их электронных версий. Оно также обязало Госкомстат России и Минфин России определить порядок поэтапного введения в организациях независимо от форм собственности, осуществляющих деятельность на территории Российской Федерации, унифицированных форм первичной учетной документации.

Указанный Порядок был утвержден Постановлением Госкомстата России и Минфина России от 29.05.1998, 18.06.1998 N 57а/27н.

В соответствии с этим Порядком с 1 января 1999 г. первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по унифицированным формам, утвержденным Госкомстатом России по согласованию с Минфином России, Минэкономики России и другими заинтересованными федеральными органами исполнительной власти.

Внедрение унифицированных форм первичной учетной документации в организациях на территории Российской Федерации как элемент учетной политики производится с начала финансового года и должно быть оформлено соответствующим организационно - распорядительным документом организации.

В 1997 - 1999 гг. утверждено 250 унифицированных форм первичной учетной документации, в том числе:

- Постановлением Госкомстата России от 29.09.1997 N 68 - по учету сельскохозяйственной продукции и сырья;

- Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 N 71а - по учету труда и его оплаты; по учету основных средств и нематериальных активов; по учету материалов; по учету малоценных и быстроизнашивающихся предметов; по учету работ в капитальном строительстве;

- Постановлением Госкомстата России от 28.11.1997 N 78 - по учету работы строительных машин и механизмов; по учету работ на автомобильном транспорте;

- Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 N 88 - по учету результатов инвентаризации; по учету кассовых операций;

- Постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 N 132 - по учету торговых операций;

- Постановлением Госкомстата России от 09.08.1999 N 66 - по учету продукции, товарно - материальных ценностей в местах хранения;

- Постановлением Госкомстата России от 11.11.1999 N 100 - по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно - строительных работ. (Этот раздел является дополнением к формам, утвержденным Постановлением Госкомстата России от 03.10.1997 N 71а).

Указанные формы первичной учетной документации распространяются на юридических лиц независимо от формы собственности, осуществляющих деятельность на территории Российской Федерации.

Проектирование унифицированных форм первичной учетной документации осуществляется Научно - исследовательским и проектно - технологическим институтом Госкомстата России (НИПИстатинформ Госкомстата России), который является официальным исполнителем данного направления работ.

НИПИстатинформ Госкомстата России при разработке унифицированных форм первичной учетной документации проводит экспертизу действующих законодательных актов, нормативно - методологической документации и на их базе определяет необходимый состав реквизитов, который систематизируется и формируется в соответствии с действующими стандартами (ГОСТами).

Разработка форм осуществляется с привлечением специалистов соответствующих федеральных органов исполнительной власти, профильных организаций Москвы.

Утвержденные Госкомстатом России унифицированные формы первичной учетной документации регистрируются в общероссийском классификаторе управленческой документации. Им присваиваются коды ОКУД, которые проставляются отдельным реквизитом в верхнем правом углу форм. После этого унифицированные формы выпускаются отдельными альбомами (по разделам учета), которые, кроме форм, содержат краткие методологические указания по их применению и заполнению.

Применение унифицированных форм первичной учетной документации регламентируется Порядком, утвержденным Постановлением Госкомстата России от 24.03.1999 N 20, в соответствии с которым в унифицированные формы первичной учетной документации (кроме форм по учету кассовых операций), утвержденные Госкомстатом России, организация при необходимости может вносить дополнительные реквизиты. При этом все реквизиты утвержденных Госкомстатом России унифицированных форм первичной учетной документации остаются без изменения (включая код, номер формы, наименование документа). Удаление отдельных реквизитов из унифицированных форм не допускается.

Вносимые изменения должны быть оформлены соответствующим организационно - распорядительным документом организации.

Форматы бланков, указанные в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, являются рекомендуемыми и могут изменяться.

# §1.2 Структура и цель системы организации первичного учёта

Общеизвестно, что первичный учёт являет собой полноценную составляющую бухгалтерского и управленческого учёта. В теории бухгалтерского учёта, первичный учёт традиционно представлен как начальная стадия учётного процесса. Она включает «документирование операций…(т.е. наблюдение, измерение и запись операций в документах), представление, обработку и движение первичных документов до сдачи их в архив»[16 с.26]. Вместе с тем многие специалисты определяют первичный учёт как самостоятельную систему, требующую надлежащей организации и имеющую свои законы, особенности и связи – внутренние и внешние. В качестве примера можно определение первичного учёта, которое даёт З.В. Кирьянова: «первичный учёт представляет собой единую, повторяющуюся во времени, организованную систему сбора, измерения, регистрации, накапливания информации, а в условиях автоматизированных систем управления – её передачи и первоначальной обработки».

Не вызывает сомнения тот факт, что первичный учёт действительно является «первичной стадией» [16 с.26] бухгалтерского учёта, однако кроме того, - это основа управленческого учёта, база для текущего экономического анализа, предмет внутреннего и внешнего контроля. В частности, в упомянутой уже работе З.В. Кирьяновой [24 с.10] говорится о том, что система первичного учёта служит «основой организации всей системы бухгалтерского учёта и используется как информационная база для оперативного экономического анализа деятельности…предприятия».

По определению система – это «совокупность взаимозависимых элементов, образующих единое целое… Самые разные части могут быть объединены в «целое», но это «целое» - ещё не система, пока не сформирован некий механизм», который автоматически включается как подсистема в систему более высокого уровня. «Для того, чтобы понять, как система выполняет свою функцию, необходимо узнать, как все элементы взаимосвязаны друг с другом и как все её элементы взаимосвязаны друг с другом и как она связана с системой, образующей её внешнюю среду» [28 с.169].

Кроме того, анализируя любую систему, необходимо определить, какие подсистемы ей принадлежат, так как именно анализ каждой подсистемы и её связей с другими подсистемами делает возможным анализ эффективности самой системы с точки зрения преследуемых ею целей. Всё это в равной степени относится и к системе первичного учёта. Нельзя, к примеру, за счёт только повышения качества оформления первичных учётных документов повысить эффективность системы первичного учёта, хотя, надо отметить, что ненадлежащее оформление документа грозит значительным увеличением риска неэффективности всей системы учёта (т.е. не только первичного учёта, но и финансового учёта вообще). Иными словами, улучшение качества документации в целом положительно повлияет на некоторые характеристики, определяющие эффективность функционирования системы первичного учёта в целом, однако велика вероятность того, что другие элементы системы могут отрицательно воздействовать на деятельность этой системы.

Исследуя систему, необходимо иметь чёткое представление о поставленных перед ней целях и задачах, а также о качественном уровне их достижения и выполнения. Не вызывает сомнения тот факт, что неправильный выбор целей при создании системы приводит к тому, что решаются не те проблемы, что должны решаться. Это может привести к гораздо большему ущербу, чем применение неэффективной системы для достижения правильно выбранных целей.

Итак, напрашивается вывод о необходимости определения целей и подцелей системы первичного учёта, а также проведения тщательного анализа каждого элемента системы первичного учёта.

Первым шагом для выполнения названных задач является определение структуры системы первичного учёта, которая показана на **рис. 1.1.**

##### Рис. 1.1 Структура системы организации первичного учёта

Вход

Оперативный факт, подлежащий первичной регистрации

Процесс

Система организации первичного учёта

Сбор и регистрация оперативных фактов, подлежащих первичному учёту

Массив первичной учётной документации

Среда функционирования системы первичного учёта

Организация работы с документацией

Организация документооборота

Хранение документов

Использование документации в текущей деятельности предприятия

Выход

Пользователи информации, выдаваемой системой первичного учёта

Система бухгалтерского учёта

Система налогового учёта

Отдельные менеджеры и службы организации

Прочие пользователи

Контролирующие системы

Как видно из рисунка, СОПУ включает следующие взаимодействующие и взаимозависимые элементы.

1. Сбор и регистрация оперативных фактов, подлежащих первичному учёту.
2. Массив первичной учётной документации
3. Среда функционирования системы первичного учёта.
4. Организация работы с документацией.

Первые три элемента – наиболее статичны и представляют некую объективную данность для руководства предприятия (за исключением внутренних факторов среды функционирования СОПУ). Последний элемент – динамичная составляющая СОПУ, способная оперативно изменяться под воздействием управляющего органа предприятия.

Обозначив структуру системы первичного учёта, следует определиться с целями, которые должна преследовать система организации первичного учёта. Формулирование целей – процесс очень сложный. «Целью называют идеальный результат деятельности в будущем. Цель определяет то, ради чего создают систему, при этом цель всегда лежит вне системы. Качество цели определяет успех или неудачу функционирования системы.

Перечислим известные требования к целям.

* Цели должны быть недвусмысленно сформулированы и поняты исполнителями. Считают, что нет благоприятных условий для компаний, у которых нет ясных целей.
* Цель должна быть измеряема. Для этого может быть использована обратная связь.
* Цель должна иметь сроки исполнения. Отсутствие срока будет всё время возвращать исполнителя к начальной точке действия.
* Цель должна мотивировать действия исполнителя в необходимом для её достижения направлении. Поэтому цели организации должны быть связаны с системой вознаграждения.
* Цели организации и отдельных групп исполнителей должны быть совместимы.
* Цель должна быть формализуема, т.е. должен быть определённый критерий оценки эффективности системы.

Для коммерческих организаций основной целью является максимизация прибыли. При этом могут формулироваться дополнительные ограничивающие требования, например обеспечение безопасности, недопущение ущерба и т.д. В литературе различают три типа целей: официальные, оперативные и операционные.

*Официальные цели*  определяют общее назначение организации, декларируются в уставе или положении об организации, а также заявляются публично руководителем. Они объясняют необходимость организации для общества, имеют внешнюю направленность и выполняют важную защитную функцию, создавая организации соответствующий имидж.

*Оперативные цели* определяют, чем на самом деле в текущий период занимается организация. Такие цели имеют внутреннюю направленность и призваны мобилизовать ресурсы организации. Именно оперативные цели выполняют многочисленные системы, функционирующие в рамках предприятия и призванные обеспечить выполнение официальной (стратегической) цели (в их числе и система организации первичного учёта).

*Операционные цели* ещё более конкретны и измеряемы, чем оперативные. Они направляют деятельность конкретных служб и работников организации и позволяют давать оценку их работе. Такие цели формулируют в виде конкретных зданий отдельным группам и исполнителям» [20с. 154-155].

Основной целью системы первичного учёта следует считать обеспечение такой организации взаимодействия всех элементов системы первичного учёта (см. структуру СОПУ), при которой в любой момент времени на соответствующем участке функционирования системы пользователи имели бы возможность получить оперативную достоверную первичную информацию о состоянии и движении всех активов и обязательств предприятия как за прошедшие, так и за текущие периоды.

Дополнительной целью системы первичного учёта должно стать обеспечение безопасности деятельности фирмы.

Достижению поставленных целей будет служить правильное построение системы первичного учёта, которое в свою очередь невозможно без тщательного анализа всей структуры системы первичного учёта в целом.

Прежде всего, необходимо проанализировать, какие оперативные факты (хозяйственные операции), в каком случае и в какое время являются начальным объектом в системе первичного учёта. Бухгалтерский учёт документально отражает все хозяйственные операции, и каждый зафиксированный в нём факт должен отвечать следующим требованиям:

* происходить в рамках хозяйственной деятельности организации (предприятия);
* быть обозрим и измерим;
* не содержать двоякой трактовки смысла конкретного факта хозяйственной деятельности.

Однако не все хозяйственные операции, отвечающие этим требованиям, должны быть зафиксированы на носителях информации. Из них должны быть исключены те, которые не изменяют качественного или количественного состояния объекта учёта. Иначе говоря, факты, не влекущие никаких последствий с точки зрения имущества, обязательств предприятия и их движения, не должны становиться объектами первичного учёта.

Отвечая на вопрос о том, в какое время надлежит регистрировать оперативный факт, надо отметить следующее: если совершаемая операция удовлетворяет всем требованиям и условиям, перечисленным выше, то она должна быть зарегистрирована в момент совершения, а при отсутствии такой возможности – сразу по её окончании.

Определение того, следует ли оперативный факт считать хозяйственной операцией и, соответственно, отражать в первичных документах, - не очень сложная задача. Гораздо сложнее определить, кто должен отвечать за наблюдение за данной операцией и её регистрацию. Вопрос не является актуальным, если операция типовая. Однако при возникновении ситуации, когда оперативный факт проявляет себя впервые, задача финансовой службы предприятия состоит в организации такой системы первичного учёта, при которой любая совершённая хозяйственная операция, меняющая суть объектов учёта, нашла своё место при регистрации учётной информации и была надлежащим образом доведена до выхода из системы первичного учёта.

# §1.3. Элементы системы организации первичного учёта

Исследование построения на предприятии СОПУ целесообразно начать с анализа сбора и регистрации оперативных фактов, подлежащих первичному учёту, т.к. этот элемент является точкой отсчёта всей системы первичного учёта.

Под *сбором и регистрацией оперативных фактов* понимается организованная совокупность средств и приёмов по восприятию, измерению и первоначальной фиксации на различных носителях исходной информации о хозяйственных операциях и иных фактах хозяйственной деятельности предприятия.

Необходимость исследования СОПУ по стадиям движения данных отмечает в своей работе Кирьянова З.В. [24, где подробно описываются основные стадии формирования данных первичного учёта, а также способы, приёмы и технические средства по сбору и регистрации оперативных данных. В частности при сборе и измерении первичной информации на различных участках могут применяться следующие средства.

1. На участках учёта сырья, материалов, полуфабрикатов – весы различных видов, мерная тара, специальные транспортные поддоны.
2. На участках учёта труда – часы, а также счётчики с разнообразными датчиками, позволяющими накапливать результаты измерений.
3. При учёте производственных ресурсов – различные автоматизированные системы по учёту, к примеру, энергоресурсов (подачи пара, топлива, электроэнергии и т.п.)
4. При учёте выработки – разнообразные регистрирующие приборы, позволяющие фиксировать, накапливать и передавать на периферийные устройства результаты работы за определённый промежуток времени отдельного станка, линии и проч.

Оптимальным вариантом организации сбора и регистрации информации при помощи различных средств регистрации и средств передачи и накопления информации. Однако в силу различных причин (нехватка финансовых ресурсов, небольшие размеры предприятия, непонимание руководством необходимости во внедрении высокотехнологичных средств сбора и регистрации информации и т.д.) далеко не каждое современное предприятие обладает столь высокоэффективными методами сбора и регистрации оперативных фактов хозяйственной деятельности. На многих ныне действующих предприятиях применяются ручные или полумеханизированные способы сбора и регистрации первичной информации.

Очень важно, какие технические средства применяются при сборе и регистрации оперативных фактов на различных участках и стадиях учётного процесса, что позволяет выявить:

1. степень точности при сборе и при регистрации оперативных фактов;

2. уровень оперативности сбора (съёма, фиксации) и регистрации первичной информации об отдельных хозяйственных операциях и прочих фактах хозяйственной деятельности предприятия;

3. сформировать собственное мнение о том, будет ли и в дальнейшем первичная информация собрана и зарегистрирована с той же степенью точности и при том же уровне оперативности на конкретном участке учёта или на определённой стадии учётного процесса.

Следующий элемент СОПУ, подлежащий анализу, - среда функционирования системы организации первичного учёта.

Под *средой функционирования* СОПУ – понимается совокупность внешних и внутренних факторов, влияющих на организацию первичного учёта.

Среда является сложной системой. Она может быть естественной и искусственной, экономической, политической, и правовой и проч.

Один из способов анализа среды и её влияния на функционирование системы – разделение всех факторов среды на две части: прямого и косвенного воздействия. К внешним факторам можно отнести размеры организации, местоположение, ресурсы, технология, требования законодательства и др., а к внутренним, например, организационная структура, работа с персоналом, техническая оснащённость и др. [27с. 161 – 163].

Следующей важной составляющей СОПУ является собственно сам *массив первичной учётной документации.* Документирование информации – обязательное условие для её включения в информационные ресурсы – осуществляется в порядке, устанавливаемом органами государственной власти, ответственными за организацию делопроизводства, стандартизацию документов и их массивов, за безопасность Российской Федерации (Федеральный закон РФ «Об информации, информатизации и защите информации» от 20 февраля 1995г. №24 – ФЗ).

# § 1.4. Документы как источник первичной информации.

Документ является основанием и подтверждением учётных записей. Все хозяйственные операции оформляются документами. Они служат первичными учётными документами (ПУД). На их основании ведётся бухгалтерский учёт. Без документа нет бухгалтерской записи.

*Документация* – оформление экономического события (хозяйственной операции) документом. В широком понимании бухгалтерская документация представляет собой первичные бухгалтерские документы, учётные регистры и бухгалтерская отчётность.

*Документ* – письменное свидетельство с заполнением необходимых реквизитов, придающих ему доказательную юридическую силу. Именно документ – основа информационной системы предприятия. Его значение не только не снизилось в связи с широкой автоматизацией учётно-вычислительных работ в последнее время, но ещё более возросло. Современная информационная система – это сложный аппаратно-программный комплекс, у истоков которого находится первичный учётный документ, отражающий бизнес процессы экономического субъекта. По некоторым зарубежным оценкам, через две недели простоя информационных систем у 75% компаний потеря функционирования становится критической или полной. Утеря баз данных у 80% компаний приводит к их банкротству. Поэтому роль документов важна в процессе оперативного управления хозяйственной деятельностью, осуществления контрольно-аналитических функций. С их помощью проводится оценка уровня мастерства управляющих, формирование финансовых результатов организации [15, с.89].

Становится возможным дать правовое обоснование фактов хозяйственной жизни. Они являются одним из главных источников, используемых в процессе анализа хозяйственной деятельности, что позволяет выявить отклонения от бизнес-плана.

С помощью документов осуществляется постоянное наблюдение за движением материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Подписывая документ, лицо, наделённое правомочием, контролирует таким путём законность и целесообразность операции. Это способствует режиму экономии, возлагает на каждого работника, подписавшего документ, персональную ответственность за совершаемые им действия. Таким путём осуществляется контроль за сохранностью имущества, действиями материально ответственных лиц, выявляются факты недобросовестности или прямых злоупотреблений.

Материальным носителем документа могут выступать учётный бланк или магнитный диск: в зависимости от того, на бумажном или машинном носителе зафиксирована учётная информация.

Как правило, бухгалтерский документ подготавливается на бланке установленной формы, отпечатанном типографском способом.

Если документ подготовлен на машинном носителе, то организация обязана изготовить его копию на бумажном носителе для других участников хозяйственных операций, включая контролирующие органы.

В отдельных случаях, чаще всего для внутреннего пользования, бухгалтерский документ составляется в произвольной форме.

Учётный бланк представляет собой разграфленный лист бумаги в виде строк, граф (колок, клеток), куда заносятся сведения о хозяйственных операциях с заранее отпечатанными в них реквизитами. Реквизит – единая, неделимая, строго оговорённая часть документа. Это по сути своей информационный элемент, несущий самостоятельную содержательную нагрузку. Например, единица измерения, код материала и т.п.

Реквизиты подразделяются на *призначные* и *содержательные.*

*Призначные реквизиты* отображают объекты учёта (наименование основных средств и пр.).

*Содержательные реквизиты* раскрывают характеристику объекта учёта (сорт, типоразмер и пр.).

Для удобства чтения документа реквизиты размещаются в нём компактно, в одном месте. Нередко они обводятся жирными линиями.

Реквизиты, которым присущ постоянный признак (наименование организации, подпись и т.п.), печатаются типографским способом.

Как факт подтверждения совершенной хозяйственной операции, первичный учётный документ должен быть составлен и принят к учёту по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учётной документации межотраслевого значения, разработанных Госкомстатом РФ.

Перечень таких форм первичных учётных документов разрабатывается применительно к отдельным участкам бухгалтерского учёта. Например, по учёту основных средств разработана следующая первичная учётная документация, включающая 8 наименований:

* акт (накладная) приемки-передачи основных средств (ф.№ ОС-1);
* акт приемки – сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (ф. № ОС-3);
* акт на списание основных средств (ф.№ ОС-4);
* акт на списание автотранспортных средств (ф.№ ОС-4а);
* инвентарная карточка учёта основных средств (ф.№ ОС-6);
* акт приемки-передачи оборудования в монтаж (ф.№ ОС-15);
* акт о выявленных дефектах оборудования (ф.№ ОС-16).

Во всех других случаях, как документы, форма которых не представлена в этих альбомах, они приобретают правовую юридически доказательную силу наравне с унифицированными документами при наличии следующих обязательных реквизитов:

1. наименование документа (доверенность, карточка складского учёта материалов и т.п.);
2. дата составления (дата, месяц, год);
3. наименование плательщика, номер его счёта, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
4. наименование и местонахождение банка плательщика, его банковский идентификационный код (БИК), номер корреспондентского счёта или субсчёта;
5. наименование получателя средств, номер его счёта, ИНН;
6. наименование и местонахождение банка получателя, его БИК, номер корреспондентского счёта или субсчёта;
7. назначение платежа. Налог, подлежащий уплате, выделяется в расчётном документе отдельной строкой (в противном случае должно быть указание на то, что налог не уплачивается);
8. сумму платежа, обозначенную цифрами и прописью;
9. очередность платежа;
10. вид операции в соответствии с «Перечнем условных обозначений (шифров) документов, проводимых по счетам в банках»;
11. подписи (подпись) уполномоченных лиц (лица) и оттиск печати (в установленных случаях);
12. на первом экземпляре расчётного документа (кроме чека) – подписи руководителя и главного бухгалтера предприятия, независимо от способа изготовления расчетного документа, на первом экземпляре проставляется также оттиск гербовой печати.

В зависимости от места расположения тех или иных реквизитов в документах, форма последних может быть:

* + зональной
  + анкетной
  + табельной
  + комбинированной [15,с.94].

*Зональная форма* документов наиболее распространённая. Документ при построении по данной форме разграфлен на отдельные зоны. Каждый реквизит размещается в своей зоне, которая является постоянной для данного типа документов, что облегчает работу с ними непосредственного исполнителя.

*Анкетная форма* предусматривает размещение названия реквизитов в левой стороне документа, а заполнение их – один пол другим, т.е. сверху вниз.

Документ в *табельной форме* есть продолжение зональной формы. В нём (например, расчётно-платёжная ведомость) реквизиты расположены по вертикали и горизонтали с выделением для каждой группы несколько строк, образующих самостоятельную таблицу (матрицу).

Документ, представленный в *комбинированной форме,* сочетает в себе признаки ранее рассмотренных форм - зональной и анкетной, анкетной и табельной.

Для исключения повторного использования документов ряд документов подлежит тщательному гашению штампом «Получено» или «Оплачено» с указанием даты. Это относится в первую очередь к денежным документам, приложенным к приходным и расходным кассовым ордерам.

Нередко в случаях исключения повторной записи в текущем учёте на документе делается надпись или оттиск «К записи №… приложение…листов, дата…2005г.». В порядке, установленном законодательством, допускается ряд документов относить к бланкам строгой отчётности. Последние должны быть пронумерованы и храниться обособленно (чековые книжки и т.п.).

Свободные стоки в первичных документах подлежат обязательному прочерку.

Указание в документе необходимых реквизитов принято называть *составлением* документа.

Юридическую силу документ приобретает при наличии в нём не только соответствующих реквизитов, но и необходимых разрешительных подписей, резолюций, печатей и штампов в зависимости от назначения документа. Исполнение этих условий предопределяет его оформление.

Составленный с учётом этих требований, документ должен быть зарегистрирован в соответствующем журнале с подписью лица, утверждённой в установленном порядке. Например, выписанную доверенность следует зарегистрировать в Журнале учёта выданных доверенностей, подтвердив подписью лица, на имя которого она выписана.

В дальнейшем «жизненный» цикл каждого документа проходит три этапа:

* приемка по форме и существу;
* обработка, включая при необходимости арифметический подсчёт и указание корреспондирующих счетов;

хранение в бухгалтерии или в архиве организации.

К общим функциям документа относятся:

* информационная – любой документ создаётся для сохранения информации, ибо необходимость зафиксировать информацию – причина появления любого документа;
* социальная – документ является социально значимым объектом, поскольку любой документ порождён той или иной социальной потребностью;
* коммуникативная – документ выступает в качестве средства связи между отдельными элементами различных организационных структур.

К специфическим функциям документа относятся:

* управленческая – документ является инструментом управления;
* правовая – документ служит средством закрепления и изменения правовых норм и правоотношений в обществе.

Несмотря на многообразие оперативных фактов, подлежащих отражению в системе учёта, основным требованием при создании первичных документов является соблюдение единообразного подхода при их оформлении. Все первичные документы должны содержать полные и достоверные данные, создаваться своевременно и соответствовать ряду требований. Основные требования к оформлению первичных учётных документов изложены в Федеральном законе «О бухгалтерском учёте в Российской Федерации» [4] и в Положении по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации [6].

Очень важно, имеет ли представленная к проверке первичная документация юридическую силу, которую и обеспечивает соблюдение законодательно установленных правил и требований, представленных в **Приложении 1.**

# § 1.5 Классификация документов

Сущность документов и их место в хозяйственной деятельности организации отражена в их классификации:

***По назначению*** документы подразделяются на[15, с.99; 26, с. 132]:

* распорядительные;
* оправдательные;
* бухгалтерского оформления;
* комбинированные.

*Распорядительные* дают право на совершение строго определённых распоряжением соответствующего должностного лица хозяйственных операций. Например, чек, подписанный руководителем организации, позволяет кассиру получить определённую сумму в банке с её расчётного счёта. В качестве распорядительного документа можно привести доверенность на получение товарно-материальных ценностей.

*Оправдательные* подтверждают, что указанные действия в соответствующем документе выполнены лицом, представляющим такой документ. Так, авансовый отчет со всеми оправдательными документами, приложенными к нему, рассматривается как оправдательный (исполнительный) при сдаче его подотчётным лицом бухгалтеру. В качестве оправдательного документа можно привести документ по оприходования денежных средств.

*Документы бухгалтерского оформления* самостоятельного назначения не имеют. Их роль: на основе представленных распорядительных и оправдательных документов подготовить в дальнейшем соответствующие учётные записи для обработки с целью дальнейшего использования в учётном процессе. Поэтому, они составляются и используются только в бухгалтерии. Так, ведомость распределения общепроизводственных расходов служит для распределения расходов на управление структурных подразделения предприятия между отдельными видами выпускаемой ими продукции. Различные справки-расчёты, составленные в бухгалтерии, служат основанием для отражения в учёте сумм, исчисленных в возмещение обязательств перед бюджетом, внебюджетными фондами и т.п.

*Комбинированные документы* сочетают в себе признаки вышерассмотренных документов. Например, после утверждения руководителем израсходованных подотчётных сумм авансовый отчёт приобретает для бухгалтера силу распоряжения принять к учёту указанную сумму, подтверждённую оправдательными первичными документами (квитанции на проживание, билеты за проезд и пр.). Указание же в авансовом отчёте бухгалтерских проводок по списанию этой суммы даёт основание рассматривать его как документ бухгалтерского оформления.

Отмеченные достоинства комбинированных документов делают их весьма распространёнными в практике бухгалтерского учёта.

***По порядку формирования*** различают первичные и сводные документы.

*Первичные документы* находятся в начале технологической цепочки учётного процесса. Он составляют основу первичного учёта. Именно в первичном документе регистрируется факт хозяйственной жизни путём предварительного его наблюдения и измерения. К ним относятся инвентарная карточка учёта основных средств (ф.№ ОС-6), акт о приёмке материалов (ф. № М-7) и др.

*Сводные документы* составляются на основе первичных документов. Их применение связано с необходимостью сокращения первичных документов. Обобщение последних таким путём предоставляет возможность на другом уровне анализировать информацию о совершаемых хозяйственных операциях. Так, в представленных материально-ответственными лицами товарных отчётах за определённый отрезок времени в денежном выражении отражается движение товарно-материальных ценностей по приходу и расходу. Основанием для составления товарных отчётов явились первичные учётные документы (акты приёмки, акты на списание и пр.).

Кассовые отчёты составляются по данным приходных и расходных кассовых ордеров и приложенных к ним оправдательных документов (платёжно-расчётных или платёжных ведомостей на выдачу заработной платы, заявлений на оказание материальной помощи и т.п.).

Первичные и сводные учётные документы могут составляться как на бумажных, так и машинных носителях информации. Если документ составлен на машинном носителе, то одновременно для других участников хозяйственных операций должна быть подготовлена его копия в бумажной форме. Данное условие сохраняется также при наличии требования правоохранительных органов и органов, осуществляющих контроль в соответствии с действующим законодательством.

*По способу использования* – применяются разовые и накопительные документы. Их различие – в степени охвата хозяйственных операций.

*Разовые документы* фиксируют единовременно в документе одну или несколько хозяйственных операций. При соблюдении определённых требований, предъявляемых к документу, информация, содержащаяся в нём, служит основанием для составления бухгалтерской записи в учёте. К таким документам относятся приходные и расходные кассовые ордера, требования-накладные на отпуск (внутреннее перемещение) материалов и др.

*Накопительные документы* формируют информацию об однородных хозяйственных операциях за определённый отрезок времени (день, декаду, месяц).

Их преимущество проявляется в сокращении первичных учётных документов и усилении контроля за движением имущества и обязательств. Кроме того, значительно упрощается техника ведения бухгалтерского учёта.

Примером таких документов являются накопительные наряды по начислению заработной платы рабочим массовых профессий, выполняющим ежедневно одни и те же операции. Они, как правило, ведутся на бригаду и закрываются один-два раза в месяц.

При ежедневном отпуске однотипных материалов в производство в качестве накопительных документов применяются лимитно – заборные карты.

***По месту составления***документы подразделяются на внутренние и внешние.

*Внутренние документы* оформляются в организации. Они имеют внутреннее применение. К ним относится подавляющая часть документов, имеющих документов, имеющих обращение на данном предприятии. Это авансовые отчёты подотчётных лиц, табели учёта использования рабочего времени, инвентарные карточки учёта основных средств, приходные ордера и пр.

*Внешние документы* составляются на стороне другими предприятиями и организациями. На входе в данную организацию они должны быть зарегистрированы. Это счета-фактуры, платёжные поручения и т.п. Требования, предъявляемые к внутренним и внешним документам, в основном одни и те же. Однако все внешние документы должны быть оформлены на бланках унифицированных форм. При их отсутствии допускается представление документов иной формы, которые должны содержать обязательные реквизиты.

***По количеству учётных позиций*** различают однопозиционные и многопозиционные документы.

*Однопозиционные документы* носят узко специализированный характер, ограничиваясь отражением операции движения одного наименования объекта учёта (например, операций по приходу и расходу товарно-материальных ценностей по одному номенклатурному номеру).

Если в документе представлены операции по отражению движения нескольких наименований, пусть даже в пределах одной группы (подгруппы), то такие документы называются *многопозиционными* (многострочными). Примером таких документов являются расчётно-платёжные ведомости, лимитно - заборные карты и др.

Многопозиционные документы находят в последнее время широкое применение в практической учётной работе. Преимущество их – в уплотнении информации, поскольку справочные сведения по учитываемому объекту заносятся в такие документы один раз. Они более удобны в условиях внедрения автоматизированного учёта.

***По оформлению однородных операций*** выделяют унифицированные и прочие документы.

*Унифицированные документы* это типовые документы, утверждённые в установленном порядке и предназначенные для оформления однородных операций в организациях с различной формой собственности и различными отраслевыми особенностями. Среди унифицированных документов различают авансовые отчёты, платёжные поручения и т.п. Они обязательны к применению всеми организациями, независимо от форм собственности, осуществляющими деятельность на территории РФ.

Автоматизация бухгалтерского учёта расширяет возможности разработки и применения унифицированных первичных документов и электронных версий.

Унификация документов ведёт к упорядочению документации. Она должна осуществляться одновременно со *стандартизацией* документов, т.е. разработкой одинаковых размеров их бланков. Это позволяет сократить расход бумаги на изготовление документов, упрощает их обработку и хранение.

Не вошедшие в указанный перечень документы представляют собой *прочие документы*. К прочим документам принято относить документы накопительного характера: ведомость расчёта износа (амортизация основных средств, ведомость распределения торговой наценки между проданными и не проданными товарами и пр.)

Наконец, по способу заполнения различают документы, заполняемые:

* вручную;
* на пишущей машинке;
* полностью составляемые автоматизированным путём.

К документам, заполняемым вручную, относятся документы внутреннего пользования. К ним в первую очередь относятся различного рода разработочные таблицы: начисление износа по малоценным и быстроизнашивающимся предметам, основным средствам, а также накопительные ведомости и пр.

Документы, заполняемые частично механизированным путём, представлены чаще всего в виде макетированных карт. При этом речь идёт не столько о заполнении документов указанным путём, сколько о машинном, скорее техническом, способе измерения хозяйственных операций. С этой целью применяются различного рода приборы и устройства: счётчики, автоматические весы, мерная тара, пишущие электрические и иные машины и т.п.

# 

***§1.6 Формы ведения бухгалтерского учёта*.**

В настоящее время распространены четыре формы ведения бухгалтерского учёта: ручные – мемориально-ордерная, журнально-ордерная, упрощённая и машинно-ориентированная – автоматизированная. Их особенности, достоинства и недостатки представлено в **табл. 1.1**

**Табл. 1.1. Характеристика форм ведения бухгалтерского учёта**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Форма ведения бухгалтерского учёта | Основные регистры | Последовательность записей из первичных учётных документов | Достоинства | Недостатки |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Мемориально-ордерная | Мемориальные ордера | Документы в хронологическом порядке записываются в мемориальные ордера с указанием даты, номера документа, суммы и корреспондирующих счетов. Параллельно ведётся аналитический учёт в карточках. | Строгая последовательность учётного процесса, простота и доступность учётной техники, разделение труда между квалифицированными неквалифицированными работниками. | Трудоёмкость учёта из-за многократного дублирования учётных записей, громоздкость аналитического учёта, формы регистров часто не содержат показателей для анализа и составления отчётности. |
| 2 | Журнально-ордерная | Журналы-ордера | Документы (или накопительные ведомости) по мере их оформления систематически в хронологическом порядке заносятся в журналы-ордера по кредитовому счёту | Синтетический учёт в ряде журналов совпадает с аналитическим, необходимость ведения специальных хронологических журналов отпадает, облегчается составление отчётов. Наиболее разработана и унифицирована | Сложность и громоздкость построения журналов-ордеров, ориентированных на ручное заполнение данных и затрудняющих механизацию учёта |
| 3 | Автоматизированная | Возможность выбора различных регистров синтетического и аналитического учёта | Как правило, первичные документы в хронологической последовательности регистрируются в журнале хозяйственных операций по принципу записи в мемориальном ордере (возможны варианты) | Возможность составления в автоматическом режиме любых выходных форм, требующихся для анализа, управления, контроля, составления отчётности, снижение трудоёмкости учётного процесса, повышение производительности учётных работников, быстрый поиск информации, высокая точность учётных данных и др. | Большие затраты на оснащение АРМов и обучение персонала работе с ПК и в определённых бухгалтерских программах |
| 4 | Упрощённая | Ведомости учёта соответствующих объектов, книга учёта хозяйственных операций | Порядок записи зависит от количества совершаемых операций. Если он мал, то запись вносится сначала в Книгу, затем в ведомость, а если велико – то сначала в ведомости, а затем итоговые данные в Книгу. | Упрощение учётного процесса для предприятий сферы малого бизнеса | При наращивании деятельности эта форма ведения учёта будет становиться всё более громоздкой, потребует перехода к традиционным формам ведения бухгалтерского учёта. |

# В результате рассмотрения теоретических основ первичного учёта можно сделать следующие выводы:

1. Первичный учёт представляет собой полноценную составляющую бухгалтерского управленческого учёта его необходимо выделять в самостоятельную, требующую исследования систему со своей структурой, целями, задачами, а также внутренними и внешними связями.
2. Основная цель системы первичного учёта – обеспечение такой организации взаимодействия всех элементов системы первичного учёта, при которой в любой момент времени на соответствующе участке функционирования системы пользователи имели бы возможность оперативного получения достоверной первичной информации о состоянии и движении всех активов и обязательств предприятия как за прошедшие, так и за текущие периоды.
3. Структура СОПУ представлена совокупностью таких взаимосвязанных и взаимозависимых элементов (подсистем), как:
   * сбор и регистрация оперативных фактов, подлежащих первичному учёту;
   * среда функционирования СОПУ;
   * массив первичной учётной документации.
4. Задача подсистемы сбора и регистрации оперативных фактов, подлежащих первичному учёту, - постоянный, оперативный, точный сбор учётной информации и незамедлительная её регистрация. Задача среды функционирования СОПУ – оптимальное влияние на первичный учёт с целью повышения эффективности его организации. Задача подсистемы первичной учётной документации – фиксация на материальном (или ином) носителе правильно идентифицированного оперативного факта с помощью установленных реквизитов, придающих носителю юридическую силу.
5. Документ является основанием и подтверждением учётных записей. Все хозяйственные операции оформляются документами. Они служат первичными учётными документами (ПУД). На их основании ведётся бухгалтерский учёт. Без документа нет бухгалтерской записи.

## 

## Глава 2 «Организация первичного учёта в управлении инкассации»

## §2.1 Первичные документы управления инкассации и их значение.

В объединении инкассации первичный учёт построен на основании следующих первичных документов:

По учёту основных средств.

1. «Акт приёмки передачи основных средств» (ф. № ОС-1) применяется для оформления и учёта операций приёма, приёма-передачи объектов основных средств в Управлении для:

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

* по договорам купли-продажи, мены имущества, дарения, финансовой аренды и др.
* путём приобретения за плату денежными средствами

б) выбытия из состава основных средств при передаче (продаже) другой организации.

Данные приёма и выбытия объекта из состава основных средств вносятся в инвентарную карточку учёта основных средств.

2. «Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств» (ф.№ ОС-2). Применяется для оформления и учёта перемещения объектов основных средств внутри организации из одного структурного подразделения в другой.

Выписывается передающей стороной в трёх экземплярах, подписывается ответственными лицами структурных подразделений получателя и сдатчика. Первый экземпляр передаётся в бухгалтерию, второй остаётся у лица, ответственного за сохранность объекта основных средств сдатчика, третий экземпляр передаётся получателю. Данные о перемещении объектов основных средств вносятся в инвентарную карточку учёта объектов основных средств.

3. «Акт приёмки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов» (ф. № ОС-3). Применяется для оформления приёмки-сдачи основных средств из ремонта, после реконструкции, модернизации. Акт подписывается представителем принимающего подразделения и представителем подразделения, выполнившего работы по ремонту (реконструкции, модернизации). Оформленные акты сдаются в бухгалтерию, а в технический паспорт объекта вносятся необходимые изменения в части характеристики объекта. Акт, подписанный главным бухгалтером, утверждается руководителем организации.

4. «Акт на списание основных средств» (ф. № ОС-4) применяется для оформления списания основных средств (кроме автотранспортных). Акт составляется в двух экземплярах, подписывается членами комиссии, утверждается руководителем организации. Первый экземпляр акта передаётся в бухгалтерию, второй остаётся у материально-ответственного лица и является основанием для сдачи на склад материалов, запасных частей после разборки (демонтажа) объекта. Затраты по списанию и стоимость оставшихся материальных ценностей отражается в разделе акта «Справка о затратах, связанных со списанием основных средств, и о поступлении материальных ценностей от их списания».

5. Акт на списание автотранспортных средств (ф. № ОС- 4а) составляется в двух экземплярах, подписывается членами комиссии и утверждается руководителем организации. Первый экземпляр передаётся в бухгалтерию; второй – остаётся у материально-ответственного лица и является основанием для сдачи на склад материальных ценностей, оставшихся после списания. Вместе с актом в бухгалтерию передаётся документ, подтверждающий снятие автотранспортного средства с учёта в Государственной инспекции безопасности дорожного движения Министерства внутренних дел Российской Федерации (Госавтоинспекции).

6. «Инвентарная карточка учёта основных средств» (ф. № ОС-6) применяется для пообъектного учёта всех видов основных средств. Заполняется в одном экземпляре на основании первичных документов на поступление, выбытие, ремонт основных средств. При значительном изменении качественных и количественных показателей в характеристике объекта может быть открыта новая карточка, а старая сохраняется как справочный документ.

7. «Акт о приёмке-передаче оборудования в монтаж» (ф. № ОС-15) выписывается в двух экземплярах для принимающей и передающей стороны.

II. По учёту материалов

8. «Доверенность» (ф. № М-2) предназначена для оформления права должностного лица выступать в качестве доверенного лица организации для получения материальных ценностей. Доверенности регистрируются бухгалтерией. Срок действия устанавливается в зависимости от возможности получения и вывоза ценностей, но не более, чем на 15 дней. Лицо, которому выдана доверенность, обязано не позднее следующего дня после каждого получения ценностей, независимо от того, получены ли товарно-материальные ценности по доверенности полностью или частями, представить в бухгалтерию Управления инкассации документы о выполнении поручений и о сдаче на склад или соответствующему материально ответственному лицу полученных им товарно-материальных ценностей. Лицам, которые не отчитались в использовании доверенностей, новые не выдаются.

9. «Лимитно-заборная ведомость на заправку автотранспорта» (ф. № М-8) – для учёта отпуска с автозаправочных станций ГСМ в пределах утверждённого лимита. Лимит отпуска определяется на основании существующих нормативов расчётным путём.

11. «Требование-накладная» (ф. № М-11) – для учёта движения материально-производственных запасов в самой организации между структурными подразделениями или материально-ответственными лицами. Заполняется в двух экземплярах материально ответственным лицом склада, сдающего ценности. Первый экземпляр предназначен для списания ценностей, второй – для оприходования ценностей принимающей стороной.

Этими же накладными оформляются операции по сдаче на слад или в кладовую остатков из производства неизрасходованных материалов, если они ранее были получены по требованию, а также сдача отходов и брака.

Накладную подписывают материально ответственные лица соответственно сдатчика и получателя и сдают в бухгалтерию для учёта движения материалов.

12. «Накладная на отпуск материалов на сторону» (ф. № М-15) – для учёта отпуска материальных ценностей сторонним организациям. Накладную выписывает работник структурного подразделения в двух экземплярах на основании договоров, нарядов и других соответствующих документов и предъявлении получателем доверенности на получение ценностей, заполненной в установленном порядке. Первый экземпляр передают складу как основание для отпуска материалов, второй – получателю материалов.

13. «Карточка учёта материалов» (ф. № М-17) используются для учёта движения запасов на складе по каждому номенклатурному номеру, виду, сорту, размеру. Карточки являются документами строгой отчётности и выдаются кладовщику под расписку. Материально-ответственное лицо производит записи в карточках на основе первичных приходно-расходных документов в день совершения операций в натуральном выражении.

14. «Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов» применяется для списания изношенной и непригодной для дальнейшего использования спецодежды.

15. «Акт на списание материальных ценностей». Имеет произвольную форму. Предназначен для списания со склада материалов, пришедших в негодность в силу каких-либо причин, а также запчастей, предназначенных для ремонта автомашин.

Составляется в одном экземпляре комиссией. После сдачи списанных предметов в кладовую для утиля акт с распиской кладовщика сдаётся в бухгалтерию.

Поскольку сырьё и материалы являются основой производства различного рода услуг, составляя важнейшую часть материальных затрат производства, то и первичные документы содержат все необходимые реквизиты, подтверждающие направленность производственных затрат, а также обоснованность произведённого расхода материалов, в частности: указания на назначение расхода, наименования структурного подразделения, куда отпущены материалы. Правильно заполненные первичные документы являются основанием для подтверждения расходов материалов в производстве и составления достоверных регистров аналитического и синтетического учёта по учёту себестоимости продукции. Первичные документы по расходу материалов по окончании учётного периода подвергаются обработке, в результате которой составляется ведомость распределения расхода сырья и материалов по синтетическим счетам, внутри синтетических счетов по объектам учёта и аналитическим позициям. Ведомость распределения расхода сырья и материалов содержит информацию о стоимости израсходованных материалов по учётным ценам и является основанием для отражения израсходованных материалов по счетам синтетического учёта.

III. По учёту труда и его оплаты.

16. «Приказ о приёме работника на работу» (ф. № Т-1) издаётся в двух экземплярах. Один экземпляр передаётся в бухгалтерию, а второй остаётся в отделе кадров. В приказе указывается должность, на которую принимается работник, категория или класс (если она имеется у должности), оклад и испытательный срок. Приказ визируется специалистом по кадрам, главным бухгалтером и начальником участка, на котором будет работать новый сотрудник. Далее приказ подписывается руководителем, а работника знакомят с приказом под расписку.

17. «Личная карточка работника» (ф. № Т-2) заполняется и ведётся в отделе кадров. Карточки ведутся на всех работников организации.

18. «Приказ о переводе работника на другую работу» (ф. № Т-5) оформляется при его переводе из одного подразделения организации в другое. Приказ издаётся в двух экземплярах в отделе кадров, один из которых передаётся в бухгалтерию. В приказе указывается основание перевода, должность и новый оклад.

19. «Приказ о предоставлении отпуска» (ф. № Т-6) применяется для оформления ежегодного отпуска и отпусков других видов, предоставляемых членам трудового коллектива в соответствии с действующими законодательными актами и положениями и графиком отпусков. Приказ печатается в двух экземплярах (один для отдела кадров, другой передаётся в бухгалтерию), подписывается начальником структурного подразделения, руководителем организации и самим работником. В приказе указывается срок отпуска и период, за который он был получен.

20. «Приказ о прекращении действия трудового договора» (ф. № Т-8) оформляется при увольнении работника в двух экземплярах: один – остаётся в отделе кадров, другой - передаётся в бухгалтерию. Приказ подписывается начальником отдела и руководителем организации.

21. «Табель учёта использования рабочего времени» (ф. № Т-13) применяется для контроля за соблюдением установленного режима рабочего времени с персоналом организации. В нем ведётся учёт явок и неявок, отработанного времени и приводятся данные для начисления заработной платы по видам и направлениям затрат. Все остальные необходимые сведения для статистической отчётности и бухгалтерского учёта получают с помощью вычислительных машин.

22. «Лицевой счёт» (ф. № Т-54) представляет собой регистр аналитического учёта, ведётся на каждого работника организации. В нём отражаются расчёты по оплате труда и другим начислениям в пользу работника. Лицевой счёт открывается на основе приказа о приёме на работу. В лицевом счёте указываются фамилия, имя, отчество работника, структурное подразделение, куда он принят, табельный номер и другие сведения. По окончании каждого месяца в лицевом счёте приводятся данные о начисленных суммах по видам оплат, об удержания и вычетах, о сумме к выплате или задолженности работника перед организацией. Лицевой счёт открывается на год. По окончании года лицевой счёт закрывается, и на следующий год открывается новый.

При заполнении лицевых счетов используются следующие первичные документы:

* табель учёта использования рабочего времени;
* листки нетрудоспособности;
* платёжные поручения на выданный аванс за первую половину месяца, расходные кассовые ордера на внеплановые выплаты;

На основании данных лицевых счетов заполняется расчётная или асчётно-платёжная ведомость, исчисляется средний заработок; они также используются для начисления пенсий. Срок хранения лицевых счетов – 75 лет.

23. «Расчётная ведомость» (ф. № Т-51) отражает расчёты по оплате труда с персоналом. Форма расчётной ведомости представляет собой журнал, состоящий из основных и вкладных листов. Количество вкладных листов зависит от срока, на который рассчитан журнал, - квартал, полугодие, год. На основных листах по каждому работнику указываются фамилия, инициалы, приводятся справочные данные (категория персонала, профессия или должность, оклад), а также за первый месяц квартала, полугодия или года показывается количество дней (рабочих, выходных и праздничных) часов, суммы начисленной заработной платы из фонда оплаты труда и других источников, пособий по временной нетрудоспособности и сколько всего начислено, удержания физических лиц, сумма к выплате или задолженности работника перед организацией.

24. «Платёжная ведомость» (ф. № Т-53) заполняется на основе расчётной ведомости и используется для выплаты заработной платы. В ней указываются табельные номера, фамилии, инициалы работников и суммы к получению. По окончании платёжного периода в ведомости указывают суммы выданной и депонированной заработной платы.

IV. По учёту денежных средств

25. «Приходный кассовый ордер» (ф. № КО-1) оформляет поступление наличных денег в кассу организации. Ордер должен быть пронумерован по порядку с начала отчётного года. Обязательными реквизитами приходного кассового ордера являются наименование организации и структурного подразделения, получающего денежные средства; номер документа; дата его составления; дата внесения денежных средств в кассу; корреспондирующие счета; наименование юридического или физического лица, от которого получены средства; сумма, указанная прописью и цифрами, основание; подписи главного бухгалтера и кассира.

В ПКО, кроме указанных выше реквизитов, необходимо отразить корреспондирующие счета в зависимости от основания поступлений денежных средств в кассу. Например, основанием может быть выручка от продажи продукции и услуг; взнос остатка неиспользованного аванса, полученного под отчёт работником Управления; покрытие материально ответственным лицом недостачи, выявленной по результатам инвентаризации имущества; и другие факты хозяйственной деятельности.

Приходные кассовые ордера составляются на основе документов, подтверждающих совершение хозяйственной операции, которые указываются как приложение. Например, при получении в кассу от подотчётного лица неиспользованных подотчётных сумм указывается номер авансового отчёта.

26. «Квитанция к приходному кассовому ордеру» выдаётся для подтверждения приёма денег. Представляет собой доказательство факта совершения операции с наличными денежными средствами лицом, получившим на руки квитанцию. Квитанция содержит реквизиты, аналогичные приходному кассовому ордеру, и используется в качестве оправдательного документа для вносящего денежные средства в кассу организации.

27. «Расходный кассовый ордер» (ф. № КО-2). Применятся для выдачи наличных денег из кассы. Обязательными реквизитами РКО являются: номер и дата составления документа; наименование организации; корреспондирующие счета; сумма цифрами и прописью; наименование юридического или физического лица, которым выданы денежные средства; основание выдачи денег; наименование и реквизиты документа, удостоверяющего личность получателя, его подпись, а также подписи руководителя, главного бухгалтера и кассира.

Расходные кассовые ордера также нумеруются с начала отчётного года.

Деньги из кассы выдаются только на основании распоряжения руководителя и с разрешения главного бухгалтера. Поэтому необходима проверка наличия такого распоряжения. Так, при выдаче денег под отчёт работнику Управления должно быть распоряжение начальника произвести данную хозяйственную операцию с обязательным указанием суммы денежных средств, выдаваемых из кассы организации и срока, на который они выдаются.

В расходных кассовых ордерах необходимо указывать наименование документов и другие реквизиты, которые являются основанием для расходования денежных средств из кассы. При оформлении кассовых документов должны соблюдаться установленные требования. В частности, в кассовых документах не допускаются подчистки, помарки или исправления, все реквизиты, содержащиеся в них, должны быть заполнены чётко и ясно. Приём и выдача денег по кассовым ордерам производится только в день их составления.

Приходные и расходные кассовые ордера до передачи их в кассу регистрируются бухгалтерией в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов. Расходные кассовые ордера, оформленные на основании платёжных (расчётно-платёжных) ведомостей на оплату труда и других, приравненных к ней платежей, регистрируются после выдачи заработной платы и других выплат в установленные сроки. Журнал регистрации построен таким образом, что по его данным контролируется целевое назначение полученных и израсходованных наличных денежных средств организацией, правильность нумерации кассовых документов, проверяется полнота и своевременность произведённых кассиром операций.

28. Платёжное поручение – документ, оформляющий поручение инкассации своему банку перевести сумму, указанную в документе, на счёт получателя либо произвести депонирование указанной суммы для последующего перечисления средств на счёт получателя. Оно действительно в течение 10 дней со дня его выписки и оформляется в трёх экземплярах при совершении операции в рамках одного кредитного учреждения, а в остальных случаях – в четырёх экземплярах.

Платёжные поручения используются для оформления широкого спектра расчётов с поставщиками и подрядчиками, с государственными внебюджетными фондами, с работниками Управления при перечислении заработной платы на их счета в другие кредитные организации, при платежах налогов и сборов и т.д.

29. Выписка с расчётного счёта представляет собой копию записей по расчётному счёту управления инкассации. Она содержит такие обязательные реквизиты: входящие и исходящие остатки, дата, номер документа, шифры и коды совершаемых операций с указанием сумм по дебету или кредиту расчетного счёта.

30. «Инкассовое поручение» применяется для списания денежных средств в бесспорном порядке со счетов. Используется оно в случаях, установленным законом, в том числе при взыскании денежных средств органами, выполняющими контрольные функции; для взыскания по исполнительным документам и др. В инкассовом поручении во всех случаях должна быть дана ссылка на основание взыскания денежных средств в бесспорном порядке со счетов плательщика.

31. Одним из первичных документов на предприятии является Авансовый отчёт (ф.№ АО-1), который применяется для учёта денежных средств, выданных подотчётных лицам на административно-хозяйственные расходы. Составляется в одном экземпляре подотчётным лицом и работником бухгалтерии.

На оборотной стороне формы подотчётное лицо записывает перечень документов, подтверждающих произведенные расходы (командировочное удостоверение, квитанции, транспортные документы, чеки ККМ, товарные чеки и другие оправдательные документы), и суммы затрат по ним. Документы, приложенные к авансовому отчёту, нумеруются подотчётным лицом в порядке их записи в отчёте.

В бухгалтерии проверяются целевое расходование средств, наличие оправдательных документов, подтверждающих произведенные расходы, правильность их оформления и подсчёта сумм, а также на оборотной стороне формы указываются суммы расходов, принятые к учёту и счета, которые дебетуются на эти суммы.

Проверенный авансовый отчёт утверждается руководителем или уполномоченным на это лицом и принимается к учёту. Остаток неиспользованного аванса сдаётся подотчётным лицом в кассу организации по приходному кассовому ордеру в установленном порядке. Перерасход по авансовому отчёту выдаётся подотчётному лицу по расходному кассовому ордеру.

На основании данных утверждаемого авансового отчёта бухгалтерией производится списание подотчётных денежных сумм в установленном порядке.

32. «Путевой лист», который является основным первичным учетным документом, определяющим показатели для учета работы автомобиля и водителя, а также данные для начисления заработной платы водителю, осуществления расчетов за перевозки и формирования статистической отчетности.

Путевой лист выдается водителю под расписку уполномоченным на то лицом только на один рабочий день при условии сдачи водителем путевого листа за предыдущий день работы. На более длительный срок путевой лист выдается только в случае, если выполняется междугородная перевозка в течение более суток.

Заполнение реквизитов путевых листов производится в строгом соответствии с «Инструкцией по изготовлению, учету и заполнению бланка путевого листа специального автомобиля медицинского назначения формы 10» и является обязательным как для перевозчика, так и для заказчика автомобиля. Ответственность за заполнение путевых листов несут руководители юридических лиц, а также лица, отвечающие за эксплуатацию автомобиля и непосредственно участвующие в заполнении путевых листов. Участие водителя в заполнении путевых листов не допускается, за исключением подписей, удостоверяющих прием и сдачу автомобиля.

При анализе используемых в Управлении первичных документов можно сделать вывод о том, что в целом практически все документы содержатся в унифицированных формах, утвержденными Госкомстатом РФ [ 9-13]. Однако, списание материальных ценностей со склада по причине негодности, а также на ремонт автотранспорта запчастей отражается в акте произвольной формы, который не удобен в применении (**см. Приложение2**). Поэтому рекомендуется создать акт о выполненных работах (**см. Приложение 3**), где указывается цель и причина использования материальных ценностей., а также «акт-заказ-наряд» (**см.** **Приложение 4**) для контроля за использованием запчастей на предприятии. Также рекомендуется при получении со склада запасных частей для автотранспорта выписывать акт поломки или деффектовочную ведомость (**см. Приложение 5**), где указать объект поломки, характер поломки и перечень запасных частей, необходимых для ремонта. Деффектовочная ведомость должна подписываться работниками гаража и утверждаться руководителем Управления или его заместителем для контроля за расходованием материалов. Также возможно списывать запасные части таким образом не только для автотранспортных средств, но и для различного гаражного оборудования (стенда балансировки, подъёмника, позарядного и устройства и др.). Ещё одним существенным недостатком в организации первичного учёта является наличие акта, утратившего силу, «Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов», который используется для списания спецодежды. Необходимо разработать новую форму акта на списания спецодежды, поскольку старая форма не удобна в применении (**см. Приложение 6**).

Можно порекомендовать при вводе в эксплуатацию основного средства, стоимостью до 10 000 руб. составлять акт о вводе в эксплуатацию основного средства по форме ОС-1 и устанавливать материально-ответственное лицо для контроля использования этих средств в производстве или в управленческой деятельности организации.

# §2.2. Первичные документы для налогового учёта

Множество первичных документов, так же как кирпичики, образуют фундамент здания, называемого бухгалтерский учет. На этом фундаменте строятся этажи, учетные регистры, т.е. сводные документы, в которых собираются все первичные документы и группируются определенным образом, и, наконец, это здание венчает крыша, т.е. отчетность предприятия, баланс и другие формы. Если неправильно, криво положить какой-либо кирпичик или совсем его не положить, то если вообще удастся построить это здание, то оно даст крен. Таким образом, к учету будут приниматься только правильно оформленные первичные документы. Только такие документы будут иметь юридическую силу.

То же самое можно сказать и о налоговом учете. В 25 Главе, которая говорит о налоговом учете, сказано, что налоговый учет основывается на первичных документах, сгруппированных в соответствии с требованиями, предъявляемыми Налоговым кодексом.   
 Можно проиллюстрировать это на примере. Управление приобретает основное средство. В соответствии с ПБУ 6 амортизацию на это основное средство можно начислять только с первого числа месяца, следующего за месяцем, когда основное средство принято к учету. В соответствии с 259 статьей 25 Главы НК в налоговом учете амортизация начисляется только со следующего месяца после принятия основного средства в эксплуатацию. Когда приобретается основное средство, бухгалтерская проводка: Дебет 08 «Вложение во внеоборотные активы» субсч. «Приобретение основных средств». Кредит 60 «Расчеты с поставщиками». Эта проводка базируется на первичном документе «Накладная поставщика», а вот проводка принятия к учету, т.е.: Д01 К08 должна обосновываться первичным документом «Акт (накладная) приемки-передачи основного средства» (форма ОС-1). Значит, если на предприятии отсутствует такой документ, то необоснованно начисляется амортизация как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. В соответствии со 172 статьей 21 Главы НК можно принять к вычету НДС, уплаченный поставщику основного средства, только после принятия на учет этого основного средства, а принятие на учет оформляется только актом ОС-1.

Другой пример – это счета-фактуры. 169 статья 21 Главы НК приводит обязательные реквизиты счета-фактуры, и в этой же статье говорится о том, что неправильное заполнение или не заполнение одного из обязательных реквизитов счета-фактуры является основанием для непринятия к вычету НДС, указанного в этом счете-фактуре.

Ответственность за неправильное оформление первичных документов. В статье 252 Налогового кодекса написано, что расходами предприятия признаются экономически обоснованные и документально подтвержденные затраты. В 120 статье НК говорится, что под грубым нарушением ведения бухгалтерского учета понимается отсутствие первичных документов. Штрафные санкции на предприятие предусмотрены следующие.

Если ошибка повторяется в течение одного отчетного периода, то 5 тыс., если более одного отчетного периода – 15 тыс. Если такая ошибка повлекла занижение налоговой базы, то штрафные санкции будут в размере 10% от суммы налога, но не менее 15 тыс. К примеру, Управление неправильно оформило акт приемки-сдачи работ. Эта сумма вынимается из себестоимости. Т.е. на нее будет корректировка. Штрафные санкции обеспечены. Еще существует 126 статья НК. В ней говорится, что за непредставление в указанный срок налогоплательщиком в налоговый орган документа предусматривает штрафные санкции за каждый не предоставленный документ. Т.е. если на момент налоговой проверки отсутствуют документы, которые потребовались – 50 руб. за каждый документ. Это штрафные санкции к предприятию. Помимо этого могут быть применены штрафные санкции и к должностным лицам. Если взять Закон «О бухгалтерском учете», то главный бухгалтер отвечает за ведение бухгалтерского учета согласно статье 7 этого Закона. В статье 15/11 КоАП говорится, что грубое нарушение правил бухгалтерского учета, составления бухгалтерской отчетности, а равно порядка срока хранения учетных документов, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 20 до 30 МРОТ (от 2 до 3 тыс. руб.). В административном кодексе под грубым нарушением правил бухгалтерского учета понимается искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10% или искажение любой статьи бухгалтерской отчетности не менее чем на 10%. Также статья 15/6 КоАП говорит о том, что за непредставление документов или сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, на должностных лиц налагается штраф в размере от 3 до 5 МРОТ (от 300 до 500 руб.).

# §2.3 Организация работы с документацией.

Организация работы с документацией включат в себя комплекс мероприятий, обеспечивающих эффективную организацию:

* документооборота предприятия;
* хранения документов;
* использования документации в текущей деятельности Управления инкассации.

Организация работы с документацией обеспечивает выполнение ряда функций, таких, как:

* функция учёта документа, которая обеспечивается регистрацией первичных документов, т.е. записью учётных данных о документе по установленной форме, фиксирующей факт его создания, отправки или получения;
* функция контроля исполнения документа;
* функция поиска документации по запросам внутренних и внешних пользователей.

*Документооборот* – это движение документов с момента их получения или создания до завершения исполнения, отправки адресату или сдачи на хранение. [14, с.81].

Анализ документооборота первичной учётной документации позволяет уточнить формулировку и выделить отдельные стадии оборота первичной учётной документации. Таким образом, документооборот первичной учётной документации представляет собой взаимосвязанные процессы:

* создания первичных документов;
* поступления первичных документов;
* принятия к учёту первичных документов и обработки (накопления и систематизирования в учётных регистрах);
* передачи в архив.

Порядок движения документов и их состав вторичны в областном управлении инкассации по отношению к её целям, задачам, внутренней структуре и распределению обязанностей среди сотрудников. Но это не означает, что организация документооборота не должна поддаваться самостоятельному регулированию и нормированию. Действующие нормативные акты и пособия, в том числе «Государственная система документационного обеспечения управления. Основные положения Общие требования к документам и службам документационного обеспечения» (ГСДОУ), рекомендуют закреплять порядок прохождения документов внутри организации в специальных технологических схемах, где должны найти отражение все этапы и пункты прохождения документной информации, сроки обработки и исполнения документов.

1. Создание документа. Это регламентированный процесс записи (фиксации) информации на бумаге или ином носителе, обеспечивающий ее юридическую силу. Создание документов в Управлении осуществляется по определённым правилам установленными нормативными актами и выработанными традицией. Документы создаются с помощью компьютерной техники, но некоторые бланки типовой формы заполняются вручную. Так, к примеру, акт на списание материальных ценностей со склада в случае их повреждения создаётся в ручную или на компьютере. Акт о приёме-передаче основных средств (ф. № ОС-1), как и многие другие документы создаётся и частично заполняется на компьютере, а некоторые реквизиты заполняются от руки.

Документы могут поступать от других предприятий. В этом случае они подлежат обязательной проверке как по форме (полноте и правильности оформления документов, заполнения реквизитов), так и содержанию (соответствие законности зафиксированных в документе экономических событий, логическая увязка отдельных показателей). В целях исключения повторного использования все первичные документы, прошедшие обработку, имеют отметку, форма которой зависит от способа обработки документов: при ручном способе – дату записи в учётный регистр, а в условиях автоматизированного учёта – оттиск штампа лица, ответственного за их обработку. Примером таких документов могут служить различные накладные, товарные накладные от предприятий при приобретении у них материальных ценностей.

2. Принятие документов к учёту и обработка первичных документов.

Данный элемент документооборота обеспечивает выполнение одной из важнейших функций все системы организации первичного учёта – функцию учёта документа. Фиксирование первичного учётного документа представляет запись учётных данных о документе по установленной форме, фиксирующая факт создания или получения документа. Например, авансовые отчёты сдаются бухгалтеру, который проверяет наличие необходимых реквизитов и заносит все данные в компьютер. Документы в Управлении обрабатываются ежедневно и по мере их создания.

Это один из самых важных сегментов в системе документооборота, так как именно на данной стадии происходят проверка первичной документации, сортировка и определения места, которое документ должен занять в системе учёта. Именно на этом этапе документы разделяются на «первичную учётную документацию» и «первичную оперативную документацию» в зависимости от информации, которую документ в себе несёт. Кроме того, на этом этапе отсеиваются документы, оформленные с нарушением установленных правил и требующие замены или дооформления. Немаловажно отметить, что именно эта составляющая системы первичного учёта очень тесно переплетается с системами бухгалтерского, финансового и управленческого учёта, можно даже сказать, что в какой-то степени она плавно перетекает из одной системы в другую.

Регистрации подлежат все документы, требующие учета, исполнения и использования в справочных целях, как создаваемые в Управлении, так и поступающие от других организаций.

В управлении инкассации соблюдены следующие принципы:

1. Принцип достаточности оснований для регистрации первичных документов. То есть, каждый зарегистрированный носитель информации отражает реально совершённые и, что самое важное, разрешённые экономические действия.

2. Принцип полноты регистрации первичных документов. На предприятии обеспечена такая организация регистрации носителей информации, при которой все первичные документы, отвечающие требованию достаточности оснований, вводятся и обрабатываются.

3. Принцип точности регистрации и обработки первичных документов. Соблюдение этого принципа обеспечивает:

* правильную интерпретацию сущности хозяйственной операции, отражённой в первичном документе;
* точный количественный и качественный перенос данного документа в систему учёта. Например, в управлении инкассации при обработке требований со склада происходит точный перенос количества списанных материальных ценностей и правильное составление бухгалтерских проводок.

4. Принцип своевременности регистрации и обработки первичных документов. Это требование установлено на законодательном уровне. Законом «О бухгалтерском учёте» в качестве основного правила бухгалтерского учёта определена необходимость своевременной регистрации всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации на счетах бухгалтерского учёта без каких-либо пропусков или изъятий. Так, например, в Управлении, документы поступления и списания материальных ценностей со склада регистрируются и обрабатываются ежедневно, а документы списания спецодежды ежемесячно.

5. Принцип определенности регистрации и накопления первичных документов. Каждому первичному документу соответствует строго определённое место в конкретном учётном регистре. Соблюдение этого принципа позволяет:

* быстро установить отсутствующие документы;
* выявить нетипичную или разовую хозяйственную операцию.

6. Принцип однократного ввода. При соблюдении выше перечисленных принципов, это принцип соблюдается автоматически. В частности, следование принципу определённости регистрации документов в значительной степени облегчает поиск так называемой «ошибки двойного ввода», ибо все первичные документы, отражающие одинаковые хозяйственные операции, зарегистрированы в одном учетном регистре. Обеспечение принципов полноты регистрации и своевременности регистрации первичных документов практически не допускает ситуации, когда первичный документ не находит отражения в учетном регистре.

3. Передача документов в архив. Это завершающая стадия документооборота. В соответствии со ст. 17 Закона «О бухгалтерском учёте» Управление обязано хранить первичные учётные документы, регистры бухгалтерского учёта в течение сроков, в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее 5 лет. Ответственность за организацию хранения учётных документов, регистров бухгалтерского учёта несёт руководитель организации.

Документооборот первичной учётной документации регламентируется графиком, который утверждается приказом руководителя предприятия. Работу по его исполнению регламентирует главный бухгалтер.

В Тверском областном управлении инкассации наблюдается отсутствие графика документооборота. Но я считаю, что необходим график, который предусматривал бы оптимальное число подразделений и исполнителей для прохождения каждого первичного документа и минимальный срок его нахождения в подразделении, а также способствовать улучшению учётной работы на предприятии, усилению контрольной функции бухгалтерского учёта, повышению уровня автоматизации и механизации учётных работ. Примерно график документооборота может выглядеть следующим образом**: см. Приложение 7.**

Точное соблюдение графиков документооборота способствует своевременному и полному отражению в учетных регистрах совершаемых хозяйственных операций.

*Хранение документов* – совокупность средств, способов и приёмов учёта и систематизации документов с целью их поиска и использования в текущей деятельности. Для этого элемента первичного учёта наиболее значимыми являются понятия «номенклатура дел» и «дело» [29, с. 36].

Номенклатура дел – это систематизированный перечень заголовков дел, формируемых в делопроизводстве организации, расположенных в определённой последовательности, с указанием сроков их хранения.

Дело – совокупность документов по отдельному вопросу или участку деятельности, сформированных в хронологической или иной последовательности и подшитых в отдельную обложку.

1. Экспертиза ценности документов – важный этап при организации хранения документов. Оценка документов проводится практически на всех этапах их создания и обработки. Большая часть документов несёт информацию, имеющую разовое значение, после использования, которой документы теряют своё назначение. Другие документы содержат информацию, которая может потребоваться в течение ряда лет.

С экономической точки зрения хранить все документы нецелесообразно, т.к. для этого потребовались бы большие помещения, оборудование, штаты специальных работников, да и найти нужный документ в таком количестве бумаг будет очень сложно. Поэтому систематически проводится экспертиза ценности документов «с целью отбора их на государственное хранение или установление сроков хранения» ( ГОСТ 16.487 – 83. – С.7).

2. Систематизация документов. Совершенствование работы аппарата управления, оперативность и качество решения вопросов, содержащихся в документах, в значительной мере зависят от методов их классификации. Единый подход к классификации документов в организации обеспечивает номенклатура дел, которая является классификационным справочником. Номенклатура дел закрепляет классификацию исполненных документов в дела, систематизацию и индексацию дел, сроки хранения дел, служит основным учётным документом в делопроизводстве.

Составляются и используются три вида номенклатуры дел: типовая - устанавливает типовой состав дел, заводимых в делопроизводстве, единую индексацию этих дел и является нормативным документом; примерная – устанавливает примерный состав дел, заводимых в делопроизводстве организации, на которые она распространяется, с указанием их индексов и носит рекомендательный характер; конкретная – устанавливает состав дел организации.

Номенклатура дел разрабатывается во всех структурных подразделениях. Одним из первых этапов составления номенклатуры дел является изучение документов. В номенклатуру дел включаются все документы предприятия, составляемые в Управлении и поступившие в него из других организаций.

3. Хранение документов в оперативной деятельности. Оперативное хранение – хранение документации в структурных подразделениях организации. Оперативное хранение подразделяется на хранение в процессе исполнения и хранения исполненных документов.

Документы во время их исполнения хранятся у исполнителя в специальных папках с надписями «Срочно», «На исполнении» и т.д.

Оформление дел начинают после уточнения сроков хранения документов. На дела с истёкшими сроками хранения, отобранные к уничтожению, составляют акт. Форма акта о выделении к уничтожению документов, не подлежащих хранению, типизирована и приведена в основных правилах работы ведомственных архивов. (Основные правила работы ведомственных архивов. – М.: Главархив СССР, 1988. – С.173).

Кассовые документы, авансовые отчёты, выписки банка с относящимися к ним документам подобраны в хронологическом порядке и переплетены. Отдельные виды документов хранятся не переплетёнными, но подшитыми в папках во избежание их утери или злоупотреблений.

*Использование документации в текущей деятельности организации –* одна из конечных задач, ради которых у Управления инкассации создаётся система первичного учёта. Цель данного элемента организации работы с документами – повышение эффективности и качества принимаемых управленческих решений с помощью качественной и правильно организованной системы документации и её оборота.

Использование документации в текущей деятельности можно условно разделить на следующие компоненты:

* организация информационно-поисковых систем;
* контроль исполнения документов;
* работа исполнителей с документами.

Основа построения поисковых систем – регистрация документов – фиксация факта создания или поступления документа путём проставления на нём даты и регистрационного индекса с последующей записью необходимых сведений в документе.

В соответствии с Государственной системой документационного обеспечения направления (ГСДОУ) регистрации подлежат все документы, требующие исполнения, учёта и использования в справочных целях: распорядительные, плановые, отчётные, финансовые, бухгалтерские и другие.

Контроль за исполнением документов и принятых решений – ключевая функция управления. Цель контроля – содействие своевременному и качественному исполнению документов, обеспечение получения аналитической информации, необходимой для оценки деятельности структурных подразделений, филиалов, конкретных сотрудников. Контроль исполнения включает несколько последовательных этапов:

* постановку документов на контроль;
* проверку своевременности доведения документов до конкретных исполнителей;
* предварительную проверку и регулирование хода исполнения;
* учёт и обобщение результатов контроля исполнения документов.

Для подавляющего большинства документов, циркулирующих в системе управления, устанавливаются сроки их исполнения, которые могут быть типовыми и индивидуальными. Для первичной учётной документации определяются типовые сроки исполнения, т.к. эти документы ограничены рамками отчётного периода. Согласно ГСДОУ снять документы с контроля может лишь должностное лицо, установившее контроль, либо ответственный исполнитель после фактического выполнения заданий. На самом документе в правом нижнем углу проставляется отметка, подтверждающая исполнение и подписанная ответственным лицом.

Наиболее рациональным в настоящее время является автоматизированный контроль за исполнением документов, который ведётся на персональных компьютерах. Специальные программы позволяют выводить на экран списки документов, исполнение которых истекает в определённый срок.

*Работа исполнителей с документами.* Руководители структурных подразделений Управления обеспечивают оперативное рассмотрение документов, доведение их до исполнителей в день поступления, контроль за качественным исполнением документов. В отношении первичных учётных документов работа исполнителей обеспечивает:

* своевременную регистрацию (принятие к учёту) документа;
* проверку документов по форме и существу;
* передачу документов на дооформления (при необходимости);
* тиражирование (при необходимости) документов;
* оперативную обработку документов (качественное исполнение документа);
* сохранность документа и предотвращения несанкционированного доступа к ним;
* предоставление вышестоящему руководству информации об исполнении документа, а также всей необходимой информации, касающейся обработанных и принятых на исполнение документов.

# В результате рассмотрения практических основ первичного учёта можно сделать следующие выводы:

1. В управлении инкассации содержится большое количество различных первичных документов: по учёту основных средств, по учёту материалов, по учёту труда и его оплаты, а также по учёту денежных средств, которые составляют систему первичного учёта на предприятии.
2. Большинство документов содержатся в альбомах унифицированных форм, утвержденных Госкомстатом РФ. Следует отметить, что на предприятии есть документы, составленные в произвольной форме, которые не соответствуют требованиям законодательства.
3. В 25 Главе говорится, что налоговый учет основывается на первичных документах, сгруппированных в соответствии с требованиями, предъявляемыми Налоговым кодексом. Законодательством также предусмотрены штрафные санкции за отсутствие или неправильное оформление первичных документов.

4. Организация работы с документами в Управлении – самая важная составляющая системы первичного учёта. Она представляет комплекс мероприятий, обеспечивающих построение документооборота, использование документации в текущей деятельности Управления инкассации и хранение документов. Среди задач этой составляющей следует отметить: создание унифицированного документооборота; рациональную организацию пользования данными, содержащимися в системе первичного учёта, защиту от несанкционированного доступа к учётной информации; обеспечение сохранности документации в соответствии с действующим законодательством.

## Глава 3 Аудит первичного учёта

# §3.1 Значение и необходимость аудита первичного учёта

Вопросы реорганизации и модернизации действующих на предприятии систем первичного, а далее – управленческого и финансового учёта в настоящее время более чем актуальны. Поэтому с подобными вопросами всё чаще обращаются к специалистам, среди которых лидирующие позиции занимают именно аудиторские компании. Востребованность такого рода консалтинга позволяет говорить о целесообразности выделения аудита первичного учёта в самостоятельную услугу.

Не менее важным представляется использование аудита системы первичного учёта в качестве значимой составляющей обязательного аудита, поскольку:

1. первичный учёт является базой бухгалтерского учёта, результаты анализа состояния первичного учёта на 70-80% можно проецировать на всю систему бухгалтерского учёта и систему внутреннего контроля на предприятии;
2. в процессе проведения аудита первичного учёта в конкретных числовых показателях определяются объёмы первичной учётной документации, уровень автоматизации их создания и обработки, что позволяет оценить масштабы и характер предстоящей проверки;
3. выявляются наиболее слабые участки учёта, что влияет на состав и содержание процедур при проведении аудиторской проверки;
4. исследование качеств аудиторских доказательств в значительной степени является страховкой для аудитора, проверяющего конкретный раздел учёта. Аудитор определённо будет знать о том, с каких позиций ему подходить к предоставляемой подтверждающей документации по каждому разделу учёта и какой объём выборки достаточен при аудите конкретного участка [22, с.71].

Необходимым условием обеспечения высокого качества оказываемых услуг при проведении аудита первичного учёта (собственно, как и любого другого объекта аудита) является разработка научно обоснованной методики его организации. Данная проблема тем более актуальна, что до настоящего времени отсутствует достаточная научно-практическая база по предмету исследования, теоретически не обобщены вопросы организации и не определены методические подходы к проведению аудита первичного учёта.

В силу этих причин целесообразно разработать методику проведения аудита системы организации первичного учёта на предприятиях аудит СОПУ представляется одной из значимых составляющих процесса анализа и оценки системы бухгалтерского учёта и внутреннего контроля в ходе аудита и ставится в один ряд с такими мероприятиями, как изучение учётной политики и основных принципов ведения бухгалтерского учёта.

Методика проведения аудита первичного учёта позволяет решить ряд научных и практических задач [27, с.94]

* проанализировать и оценить эффективность функционирования системы организации первичного учёта на предприятии и обосновать её оптимальную структуру и задачи;
* выявить влияние факторов, прямо или косвенно воздействующих на организацию первичного учёта;
* сформулировать основные принципы исследования состояния первичного учёта на предприятии, соблюдение которых позволит обоснованно оценивать внутрихозяйственный риск, риск средств контроля, а также риск необнаружения существенных нарушений при аудите СОПУ;
* раскрыть необходимость и целесообразность предварительного аудита системы организации первичного учёта с выявлением в процессе аудита сбоев и нарушений в этой системе на основе аналитических процедур;
* систематизировать типичные ошибки и нарушения, обнаруженные в ходе аудита первичного учёта, и предложить рекомендации по их устранению.

При аудите первичного учёта необходимо изучить и проанализировать законодательные акты и нормативные документы, регулирующие аудиторскую деятельность и определяющих правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Надо отметить, что в настоящее время отсутствует системный подход к проведению аудита СОПУ. Теория российского аудита ограничивается анализом документооборота и правильность оформления первичных учётных документов. При этом графики документооборота (а точнее их наличие) подвергаются проверке на этапе аудита учётной политики (и прочих общих вопросов), а проверка контроля за их соблюдением и правильностью оформления первичных документов – в ходе проведения аналитических процедур по разделам бухгалтерского учёта. В результате аудит системы организации первичного учёта носит «лоскутный» характер, тогда как комплексная проверка этой системы могла бы принести гораздо больше пользы как на этапе планирования аудита, так и в ходе проведения аудиторских проверок и оказания сопутствующих аудиту услуг. Ведь помимо отсутствия графиков документооборота, их несоблюдения и неправильно оформленных документов в системе первичного учёта существует целый ряд факторов, способных оказать негативное влияние на достоверность учёта и отчётности.

Таким образом, как верно заметил Е.М. Гутцайт [19, с.24], информация выходящая из системы первичного учёта, «а не только бухгалтерская отчётность, может быть в той или иной степени недостоверной, поэтому при наличии общественной потребности естественно и её подвергнуть независимой проверке. И сделать это, по большому счёту кроме аудиторов некому».

## §3.2 Разработка плана и программы проверки первичного учёта

Перед составлением этого плана необходимо убедиться в том, что все существенные моменты, касающиеся организации системы первичного учёта на предприятии носят официальный характер, т.е. закреплены в соответствующей внутренней распорядительной документации Управления.

Основными моментами, которые должны быть регламентированы внутренней нормативной базой Управления, являются:

* правила документооборота и технология обработки учётной информации;
* формы первичной учётной документации, применяемой для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учётных документов;
* перечень лиц, имеющих право подписи первичных учётных документов;
* порядок организации хранения документов и архивной службы.

Перед началом проведения аудиторских процедур необходимо наглядно убедиться в фактическом наличии соответствующих внутренних нормативных документов, а также в том, должным ли образом они составлены и соответствуют ли потребности предприятия в данного рода документах.

Таким образом, перед составлением общего плана аудита должна быть аккумулирована следующая информация:

1. участки учёта, на которых вероятно отсутствие первичных учётных документов;
2. участки учёта, не контролируемые главным бухгалтером или иным лицом, ответственным за контроль над совершением хозяйственных операций на этом участке;
3. участки учёта с наиболее многочисленным объёмом первичной учётной документации;
4. участки учёта со средним и высоким уровнем риска контроля;
5. участки учёта, где не используются унифицированные первичные учётные документы;
6. участки учёта (в первую очередь – учёт кассовых операций и учёт операций, связанных с движением всех ТМЦ на предприятии), на которых на исполнителей документально не возложена материальная ответственность;
7. участки учёта, где первичные учётные документы создаются и первично обрабатываются вручную;
8. участки учёта, где присутствует высокий риск сбоев и нарушений на стадии первичного сбора и регистрации оперативных фактов, подлежащих учёту;
9. участки учёта, на первичную документацию которых не составлены графики документооборота;
10. участки учёта, для первичной документации которых не определены правила и сроки хранения;
11. круг договоров, контрактов и соглашений, не контролируемых главным бухгалтером;
12. отсутствующие на предприятии нормативные документы, относящиеся к внутренней нормативной базе клиента, регламентирующей организацию системы первичного учёта.

Принимая во внимание все факторы, следует составить таблицу (**Приложение 8**) [29, с.100], обобщить результаты и сделать один из четырёх ниже перечисленных выводов:

**А.** Необходим предварительный аудит СОПУ на конкретном участке первичного учёта.

**Б**. Отсутствует необходимость в предварительном аудите СОПУ, но есть настоятельная необходимость в более тщательной проверке организации первичного учёта при аудите отдельных разделов учёта (или отдельных хозяйственных операций). Как правило, данный вывод будет предполагать увеличение объёма выборки при аудите данного участка учёта.

**В**. Необходима выдача рекомендаций клиенту по отдельным вопросам организации системы первичного учёта как в целом по предприятию, так и на конкретных участках учёта.

**Г**. Отсутствует необходимость в тщательной проверке СОПУ на конкретном участке учёта, что предполагает значительное снижение объёма выборки при аудите данных хозяйственных операций.

Каким образом построена предлагаемая таблица? Двенадцать вышеобозначенных факторов разделены на три группы риска следующим образом:

1 группа – факторы 1-4 (как правило, их наличие будет предполагать вывод «А»);

1. группа – факторы 5-8 (предполагают вывод «Б»);
2. группа – факторы 9-12 (предполагают вывод «В»).

Конечно, определить однозначно, какие варианты сочетания факторов (а из 12 факторов возможно более 4000 различных их комбинаций) соответствует одному из четырёх выводов, очень трудоёмкая задача, и в настоящей работе этой цели не преследуется. При определении того, какой вывод сделать о состоянии первичного учёта на конкретном участке учёта, помогут личные опыт и интуиция проверяющего, однако присутствие тех или иных факторов на конкретном участке учёта (аудитор будет просто отмечать их присутствие) уже даёт наглядное представление о состоянии СОПУ. К примеру, если на каком-либо участке учёта аудитором отмечается присутствие фактора 11 (отсутствие контроля со стороны главного бухгалтера или уполномоченного им лица за подписываемыми договорами, соглашениями и контрактами) – это серьёзное основание к тому, чтобы при экспертизе договоров данной тематики, а также при проведении аудита хозяйственных операций по этим договорам проверка проводилась более тщательно.

Следует учесть, что наличие фактора 12 (отсутствие каких-либо документов, регламентирующих СОПУ на предприятии) применительно к использованию в предлагаемой таблице предполагает наличие или отсутствие на данном участке учёта перечня лиц, имеющих право подписи первичных документов. Все остальные нарушения, относящиеся к фактору 12, аудитор отдельно будет отмечать (и давать рекомендации по исправлению их) в своём отчёте.

Результаты предлагаемой таблицы помогут также аудитору при определении объёма выборки, которая будет присутствовать при аудите каждого конкретного участка (независимо от того, будет ли на этом участке необходим предварительный аудит СОПУ или нет). Определение объёма выборки по участкам учёта представляется возможным вследствие того, что вся проверяемая совокупность данных разбивается в результате на отдельные группы в зависимости от того, какой вывод сделает аудитор, оценив комбинацию предлагаемых 12 факторов риска.

Критерии оценки размера выборки могут быть разными. В силу того, что возможны более 4000 комбинаций сочетания 12 факторов, конкретной методики определения размера выборки не предлагается, т.к. отдельные сочетания факторов могут предполагать наличие конкретных ошибок (а следовательно, выборка будет нерепрезентативной). Другие сочетания (особенно если среди присутствующих факторов будет находиться фактор 3 – участки учёта с наиболее многочисленным объёмом первичной учётной документации) предполагают обязательное использование представительной (репрезентативной) выборки, которая на каждом конкретном участке в зависимости от количества единиц отбора, их суммового выражения (существенности хозяйственных операций данного участка учёта), предполагаемого аудиторского риска и ряда других причин будет определяться одним из методов аудиторской выборки, предлагаемых стандартом «Аудиторская выборка».

При этом, опираясь на свое профессиональное суждение, аудитор может счесть целесообразным проведение аудита на конкретном участке учёта методом сплошной проверки.

Далее идёт разработка:

* плана предстоящей проверки СОПУ;
* общей программы предварительного аудита СОПУ по отдельным разделам учёта.

Примерный план аудита системы первичного учёта приведён в **Приложении 9** [29, с.105]

В развитие плана аудита первичного учёта составляется программа проведения проверки СОПУ для тех разделов учёта, где необходим предварительный аудит системы первичного учёта. Необходимо отметить, что организацию предварительной проверки состояния первичного учёта по любому разделу необходимо строить по одинаковой схеме. При этом аналитические процедуры разбиваются на три группы, соответствующие трём элементам системы первичного учёта, а именно:

1. проверка организации сбора и регистрации оперативного факта, подлежащего первичному учёту на конкретном участке учёта;
2. проверка массива первичной учётной документации на конкретном участке учёта;
3. проверка организации работы с документацией на конкретном участке учёта.

Результаты анализа четвертого элемента – среды функционирования системы первичного учёта, проведённого во время предплановой подготовке к проверке, также обязательно должны быть учтены при проведении аудиторских процедур. Каждой аналитической процедуре присвоен номер, состоящий их трёх чисел: первое – порядковый номер проверяемого участка учёта, второе – принадлежность к одной из трёх подсистем СОПУ, третье – порядковый номер процедуры.

Примерная программа предварительного аудита первичного учёта приведена в **Приложении 10** [29, с.111].

Составив план и программу проверки СОПУ на предприятии, а затем разработав общий план и программу аудита всей системы учёта на предприятии, аудитор может приступать к проведению аналитических процедур согласно разработанной программе, в том числе к проведению аналитических процедур по проверке СОПУ.

## 3.3 Аудит первичного учёта отпуска материалов в производство.

Выбор именно этого раздела учёта обусловлен тем, что:

* высок риск возможных ошибок, нарушений и намеренных искажений в организации СОПУ
* этому участку соответствуют два типа первичной учётной документации (ПУД): создаваемые на предприятии – первый участок и получаемые со стороны – второй участок

Одним из требований Российского правила (стандарта) «Цели и основные принципы, связанные с аудитом бухгалтерской отчетности» является соблюдение на всех этапах проведения проверки принципа профессионального скептицизма с учетом вероятности того, что получаемые аудиторские доказательства могут быть неверными [21, с.147].

Поэтому основная цель предварительной проверки СОПУ на этом участке - установить достоверность фактов списания ТМЦ в производство и гарантировать качество оправдательной первичной документации. Это необходимо для того, чтобы аудитор, проверяющий раздел и участок учёта, мог с уверенностью опираться на данные первичного учёта (в частности, при проверке соответствия корреспонденций счетов, сумм оборотов и остатков в регистрах учёта, способов списания ТМЦ, сумм, списанных на себестоимость производственной продукции, и т.д.).

Хозяйственные операции по списанию ТМЦ в производство относятся к операциям с повышенным уровнем риска. Это объясняется такими причинами, как:

1. вероятность хищения ТМЦ;

2. огромный объём совершаемых операций и соответственно большой массив ПУД, следствием чего могут стать:

* отсутствие оправдательных документов;
* несанкционированное списание ТМЦ (отсутствие реквизитов, придающих документам юридическую силу);
* утеря документов;

3. искажение фактов списания ТМЦ.

Процедура 1.1 Проверка достоверности (полноты и точности) фатов списания ТМЦ в производство.

На данном этапе необходимо убедиться в том, что при списании ТМЦ в производство подсчёт количественных показателей проводится с достаточной степенью точности и подсчёту подвергаются все без исключения ТМЦ, списываемые в производство. Процедура проводится с помощью методов наблюдения и пересчёта.

Необходимо выяснить, какие способы, приёмы и технические средства используются на предприятии при измерении ТМЦ, оценить состояние весового хозяйства и измерительных приборов, в том числе проверить, как часто должны проверяться приборы и когда проверка проводилась в последний раз.

На складе Тверского управления инкассации в весовом хозяйстве нет необходимости. Подсчёт количественных показателей производится с достаточной степенью точности.

Процедура 1.2 Проверка оперативности регистрации фактов списания ТМЦ на носителях информации. При проведении этой процедуры следует выяснить, всегда ли данные о совершении хозяйственной операции фиксируются либо на носителе в момент совершения операции, либо сразу после её окончания. Получить такую информацию возможно, только используя устный опрос получателей товарно-материальных ценностей.

Задавая такой вопрос о том, каким образом (заполнение бланков вручную, создание документа с помощью вычислительной техники и проч.) и когда происходит фиксация факта отпуска материалов в производство можно составить определённое мнение об уровне оперативности фиксации факта и о том, какова вероятность того, что такой уровень оперативности на данной стадии учётного процесса присутствует всегда.

При опросе было выявлено, что регистрация фактов списания происходит не своевременно, т.е. бывают случаи регистрации фактов списания через день, после списания, поэтому существует возможность упущения регистрации какого-либо факта.

Процедура 1.3. Проверка законности первичной учетной документации (ПУД), оформляющей списание ТМЦ в производство.

Проведение этой процедуры обязательно, цель её – получение достаточных доказательств того, что весь массив ПУД по списанию ТМЦ в производство имеет юридическую силу. В ходе проведения процедуры используются следующие источники информации:

* требования-накладные (№М-11)
* карточки учёта материалов
* приказы об утверждении лиц, имеющих право подписи первичных документов.

К проверке документации, оформляющей операции, по которым обнаружены расхождения, следует подойти с особой тщательностью. Выявленные ошибки и нарушения в оформлении первичной документации по этим операциям следует свести в табл. 3.1.

Табл. 3.1 Проверка законности ПУД по списанию ТМЦ в производство

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Позиция ТМЦ, по которой обнаружены расхождения | Наличие ПУД по этой операции | | | | | | | | | Объяснения отвеств. работников | Выводы аудитора |
| нет | есть | Наличие необходимых реквизитов\* | | | | | | |  |  |
| Наименование документа | Код формы | Дата составления | Содержание хоз. операции | Измерители хоз. операции | Наименование должностей | Личные подписи |  |  |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 |
| 1 | Пломбир | + | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| 2 | Куртка зимняя чёрная |  | М-17 от 05.12.04 | + | + | + | + | + | - | - |  |  |

По результатам проведения процедуры необходимо выявить общий уровень соблюдения правил оформления документов по данной операции и, выявив нарушения, отобрать их в акте проверки. Информация по тем операциям, где документов нет, либо они оформлены неверно (отдельные реквизиты отсутствуют либо в документах есть исправления), обязательно должна быть учтена при проверке бухгалтерского учёта данного раздела. Особенно следует обратить внимание на документы, в которых отсутствуют или исправлены следующие реквизиты:

* наименование структурного подразделения-получателя;
* наименование вида деятельности (вида работ), для которого затребованы ТМЦ;
* количество затребованных и особенно отпущенных ТМЦ;
* личные подписи участников операции.

Кроме того, на данном этапе можно также отдельно отмечать документы, на которых отсутствует котировка бухгалтера, чтобы затем учесть эту информацию при проверке правильности оценки ТМЦ, списываемых в производство.

При проведении данной процедуры было выявлено отсутствие необходимых реквизитов в карточке ф.№ М-17 от 05.12.2004г.

Процедура 1.4. Проверка соблюдения графика документооборота

Цель процедуры – установить наличие или отсутствие графика документооборота по операциям списания ТМЦ в производство, на все ли первичные документы он составлен, а также работает ли этот график в действительности, поскольку правильное составление графика и его соблюдение способствует усилению контрольных функций бухгалтерского учёта и обеспечивают своевременность составления отчётности.

По операциям, оформляемым документами, графики оборота которых не прописаны или прописаны формально, есть риск того, что:

* некоторые первичные документы могут отсутствовать;
* некоторые первичные документы могут быть утеряны:
* некоторые первичные документы будут приняты к учёту (т.е. проверены и обработаны) несвоевременно;
* в некоторых документах будут содержаться приписки и прочие злоупотребления (ибо отсутствие контроля способствует подобным ситуациям).

Исходя из этого на документацию, на которую нет графиков документооборота или имеющиеся графики реально не работают, при проведении следующей процедуры аудитор должен обратить особое внимание.

В управлении инкассации наблюдается отсутствие графика документооборота.

Процедура 1.5. Проверка полноты и точности регистрации документа в учётных регистрах

Цель проведения процедуры – получить достаточные доказательства того, что при принятии к учёту соблюдены шесть следующих основных принципов.

1. Было достаточно оснований для регистрации документа.
2. Все документы по оформлению проверяемых операций зарегистрированы полностью.
3. Все документы отражены в соответствии с экономической сущностью операции и все данные полностью перенесены в систему учёта.
4. Все документы зарегистрированы своевременно.
5. Все документы зарегистрированы в соответствующих данной хозяйственной операции учётных регистрах.
6. Документ принят к учёту единожды.

Выборка документов, проверяемых в рамках данной процедуры, должна проводиться с учетом результатов предшествующих процедур. Особо внимательно следует подойти к:

* документам на которые не составлены графики документооборота (процедура 1.4)
* операциям, где первичные документы отсутствуют либо в первичных документах отсутствуют определённые реквизиты (процедура 1.3);
* операциям, где вероятен риск несвоевременной регистрации оперативного факта на носителе (процедура 1.2);
* документам, которые отражают неправомерное списание ТМЦ в производство (процедура 1.1)

Информацию о том, каким образом все эти документы приняты к учёту, следует свести в табл. 3.2 К примеру:

Табл. 3.2

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование хоз. операци, дата, основные характеристики операции | Наличие оправдательного документа | Регистрация в учётном регистре | | | | Отклонения, выводы, замечания аудитора |
| В каком регистре надлежит отражать операцию | В каком регистре операция фактически отражена | Дата регистрации документа в учётном регистре | Соответствие данных учётного регистра данным первичного документа |
| 1. | Поступили канцтовары на склад | Ав. отчёт № 74 от 12.04.2004 | Книга регистрации авансовых отчётов | Книга регистрации авансовых отчётов | 22.05.2004 | полное соответствие | не своевременная регистрация авансового отчёта в учётном регистре |
|  |  |  |  |  |  |  |  |

В результате заполнения данной таблицы сгруппируется информация обо всех отклонениях между фактически совершённой операцией, первичным документом, её отражающим, и учётной записью, произведённой в конкретном учётном регистре.

Процедура 1.6. Проверка регистрации хранения документов и организации доступа к ПУД.

Цель процедуры – установить соблюдение на предприятии правил хранения документации в процессе текущей деятельности и правил хранения документов в архиве. Если на предприятии нет чётко установленного порядка хранения документации в период исполненных документов и в период хранения уже исполненных документов в архиве, то присутствует большой риск возможности несанкционированного доступа к ПУД. Это в свою очередь может привести как к утере документов, так и различного рода злоупотреблениям с первичной учётной документацией (припискам, исправлениям, уничтожению или подлогу документов).

Применительно к операциям списания ТМЦ в производство соблюдение правил хранения и ограничения доступа к ПУД приобретает очень важное значение вследствие того, что вся первичная документация по списанию ТМЦ создаётся внутри предприятия и осуществить замену документа в условиях бесконтрольности чрезвычайно легко.

Все организации обязаны хранить первичную учетную документацию не менее 5 лет (п.98 Положения по ведению бухгалтерского учёта). Соблюдение этого срока также надлежит проверить в ходе проведения данной процедуры.

В управлении инкассации установлен порядок хранения документов и организован доступ к ПУД.

# §3.4. Типичные ошибки и нарушения в системе организации первичного учёта, рекомендации по их устранению.

При проведении аудита первичного учёта отпуска материалов в производство, а также при изучении аудиторского заключения, написанного для областного управления инкассации аудиторской фирмой были выявлены и сгруппированы ошибки и нарушения в системе организации первичного учёта. Далее приведены эти ошибки и приведены рекомендации по их устранению.

*Ошибки и нарушения при сборе и регистрации оперативных фактов, подлежащих первичному учёту.*

2. Несвоевременная регистрация оперативного факта на носителе информации. Данные ошибки могут повлечь за собой значительные налоговые последствия в случае, когда операция, отражённая первичным документом не вовремя, относится к прошлым отчётным периодам. Почти всегда в подобных случаях приходиться корректировать бухгалтерскую и налоговую отчётность, а иногда, во избежание санкций, и уплачивать пени (в случае, если такая ошибка повлекла за собой недоначисление в соответствующем периоде каких-либо налогов). Так, в управлении инкассации регистрация авансового отчёта №5 от 8 февраля 2005 года произошла только20 февраля 2005 года.

Рекомендации по исправлению ошибок. Эта группа ошибок не может быть исправлена «незаметно», за исключением случаев, когда она обнаружена до окончания отчётного периода и есть возможность «задним числом» оформить нужный документ. В данном случае на предприятии удалось избежать корректировки отчётности. В случае же корректировки отчётности или отражения операции в следующих отчётных периодах необходимо приложить к первичному документу бухгалтерскую справку с объяснением причины нарушения сроков регистрации оперативного факта.

*Ошибки и нарушения при оформлении первичной учётной документации.*

3. Отсутствие необходимых реквизитов, придающих документу юридическую силу. Отсутствие некоторых реквизитов (наименование документа, код формы, наименование должностей) не влечёт за собой каких-либо серьёзных последствий. Отсутствие любого из остальных обязательных реквизитов может привести к разногласиям с налоговыми органами и иными заинтересованными лицами.

Как было сказано, в карточке учёта материалов от 05.12.2004г. нет наличия необходимых реквизитов. При просмотре других документов, выяснилось, что в Управлении инкассации очень большое число документов, с отсутствующими реквизитами, к примеру: авансовый отчёт от 01.08.04г. №55 или РКО №1303 от 0.10.04г. не содержит корреспондирующий счёт и многие другие подобные ошибки. Рекомендации по исправлению данной ошибки: если есть возможность переоформить документ в рамках отчётного периода, то следует ею воспользоваться. В противном случае необходимо обеспечить (если необходимо – путём дооформления документа) наличие всех обязательных реквизитов, предусмотренных законодательством, а именно Федеральным законом от 21.11.96г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учёте).

4. Нарушения, допущенные при оформлении первичного документа. Заполнение документа средствами, которые не могут обеспечить его долговременное хранение, а также невыполнение формальных процедур при исправлении документов могут привести к разногласиям с налоговыми органами по поводу содержания документа, кто и что имел в виду, подписывая этот, и какая именно операция была совершена. Так, в РКО № 1398 от 06.11.02. сумма была указана неразборчиво, а в РКО № 839 от 02.10.03. подпись кассира не соответствовала его фамилии. Рекомендации по устранению ошибок: Как и в предыдущих случаях следует либо переоформить документ (при наличии такой возможности), либо внести в него исправления. При внесении исправлений следует учесть, что в кассовых и банковских документах исправления не допускаются. Во все остальные документы исправления могут вноситься только по согласованию с лицами, составившими и подписавшими данный документ, что должно быть подтверждено их подписями с указанием даты внесения исправлений.

*Ошибки и нарушения в организации работы с документацией.*

5. Отсутствие графиков документооборота. Отсутствие таких графиков само по себе не влечёт каких-либо нежелательных последствий в виде штрафов и разного рода взысканий, однако бесконтрольность в сфере документопотоков может привести к большому числу нарушений, которые в свою очередь могут повлечь негативные последствия.

В Управлении такого графика нет, но следует составить нужные графики документооборота во избежание ошибок, связанные с отсутствием графиков (утеря документов, отсутствие нужных документов, несвоевременная регистрация документации, различные злоупотребления с документами).

6. Ошибки при регистрации документа (количественные либо качественные расхождения при переносе данных из документов в учётные регистры). Эта группа ошибок относится, как правило, к техническим ошибкам (очень редко – намеренное искажение данных). Для организаций, где система внутреннего контроля работает эффективно, данный вид ошибок очень редкий. В Тверском областном управлении такие ошибки встречались в 2000 году во время работы практиканта. Эти ошибки были во время замечены и исправлены. Рекомендации по устранению. Если ошибки всё же будут иметь место, то их устранение производится путём внесения исправлений в учётные регистры с составлением бухгалтерских справок. В ряде случаев потребуется внести исправления в отчётность (если ошибки были обнаружены в следующих отчётных периодах)

7. Несвоевременная регистрация документа в учётном регистре (либо отсутствие данных в учётном регистре по отдельным первичным документам.). Как правило, на предприятии такие ошибки исправляются самостоятельно, аудитору следует лишь проверить, внесены ли исправления в отчётность прошлых периодов и удостовериться в правильности расчёта пеней по внесенным исправлениям (если ошибка повлекла недоначисление каких-либо налогов).

8. Нарушения сроков хранения документации в архиве. Данный вид ошибок может привести к серьёзным затруднениям в работе проверяющих органов, если при проверке за определённый период какие-либо документы не будут обнаружены. В этом случае предприятию грозит штраф за нарушение правил учёта доходов и расходов, а также начисление налогов исходя из обычного уровня доходов предприятия. В управлении инкассации данный вид ошибок был распространен пока предприятие не обратилось за услугами в аудиторскую компанию.

9. Уничтожение первичных документов без акта о выделении документов к уничтожению. Предприятие уничтожает без акта документацию с истёкшим роком хранения, поэтому негативных последствий это не несёт, но в противном случае последствия будут те же, что и в предыдущем случае.

10. Нарушения при оформлении дел с первичной учётной документацией (касается кассовых и банковских документов). При несоблюдении необходимых условий оформления подобных документов велика вероятность утери и злоупотреблений. Кроме того, существует возможность привлечения предприятия и должностных лиц к ответственности за несоблюдение порядка ведения кассовых операций. Рекомендации по исправлению. При возможности следует указанную первичную документацию оформить в соответствии с требованиями нормативных актов (переплести, подобрать в хронологическом порядке и т.д.).

# §3.5 Пути совершенствования первичного учёта.

Рассмотрев наиболее типичные ошибки и нарушения, свойственные плохо организованной системе первичного учёта можно прийти к выводу, что у предприятия существует потребность в конструктивных предложениях по совершенствованию систем учёта и внутреннего контроля Управления. В данной части будут даны отдельные рекомендации по совершенствованию (повышению эффективности) системы первичного учёта и по оптимизации системы внутреннего контроля в разрезе подсистем, входящих в систему организации первичного учёта. Следует заметить, что самым эффективным способом решения данной проблемы является комплексная автоматизация предприятия во всех направлениях: делопроизводство, кадры, производственный и бухгалтерский учёт и т.д. В этом случае все бизнес процессы (и учётные в том числе) на стадии постановки технического задания на внедрение автоматизированной системы и на стадии собственного внедрения неизбежно будут формализованы, унифицированы и стандартизированы, что качественно повысит уровень организации первичного учёта.

Однако, в управлении инкассации нет возможности, да и наблюдается отсутствие понимания полезности проводить комплексную автоматизацию, поэтому ниже приведены общие рекомендации организационного характера.

*Сбор и регистрация оперативных фактов, подлежащих первичному учёту.* Во избежание ошибок и нарушений, свойственных данной подсистеме, в Управлении целесообразно давать детальные инструкции конкретным исполнителям (в виде должностных инструкций, выписок из графиков документооборота и проч.) о порядке и сроках регистрации данных на носителе. Целесообразно использовать систему поощрений и наказаний за надлежащее исполнение исполнителями своих обязанностей. Контрольные мероприятия (ревизии, сверки, инвентаризации и проч.) также снижают риск неэффективной системы сбора и регистрации оперативного факта.

*Массив первичной учётной документации.* Совершенствование данной подсистемы подразумевает достижение следующей цели: все документы, подтверждающие совершение хозяйственной операции, должны иметь юридическую силу. Требования к оформлению документов и способы их реализации рассматривались ранее. Среди мероприятий, способствующих повышению эффективности этой подсистемы, следует выделить следующие. В первую очередь – использование на всех участках учёта унифицированных форм документации. Кроме того:

* создание графиков документооборота и доведение до исполнителей их функций при создании и проверке первичного документа;
* издание распорядительной документации по определению круга лиц, отвечающих за совершение той или иной хозяйственной операции и имеющих право подписи первичных документов;
* контроль со стороны работников бухгалтерии за правильностью оформления первичной документации (вменение в обязанность бухгалтера, производящего обработку документа, этой функции через должностные инструкции и установление ответственности за её несоблюдение);
* проверка службами внутреннего контроля соблюдения требований законодательства в части оформления документации.

*Организация работы с документацией.* Как и во всех других подсистемах, создание графиков документооборота и доведение их до исполнителей – существенный шаг в плане оптимизации системы организации работы с документами.

Большое количество нарушений в работе с документами, полученными от других предприятий, требует осуществления ряда мероприятий по их предотвращению. В частности, службам, ответственным за совершение хозяйственных операций с другими предприятиями, необходимо давать чёткие инструкции на то, какой должна быть документация, принимаемая ими от других организаций. Это можно сделать, издав распоряжение главного бухгалтера для каждого подразделения организации, сотрудничающего со сторонними фирмами либо имеющего дело с поступающими документами, в котором должны быть прописаны:

* комплектность документации (правильность оформления документов);
* сроки предоставления документации;
* ответственность за несвоевременное или неполное представление первичной документации.

На стадии регистрации документов в учётных регистрах во избежание ошибок и нарушений целесообразно использовать метод «служебных записок» - своего рода инструктивный материал для конкретной бухгалтерской службы, описывающей порядок бухгалтерской обработки того или иного документа. В служебной записке должно быть определено:

* какой оперативный факт отражает тот или иной обрабатываемый первичный документ;
* какая информация должна содержаться в правильно заполненном документе;
* какую бухгалтерскую проводку, в каком учёном регистре и в какой срок следует выполнить на основании этого документа.

Кроме того, риск неполного отражения документов в учётных регистрах снижают сквозная нумерация (предпочтительнее предварительная или автоматическая) и централизованная регистрация поступающих документов.

В плане организации хранения документов целесообразно использование графиков документооборота и должностных инструкций, а также повышение статуса архивной службы при организации работы с переданными в архив документами (путём издания соответствующих положений об организации архивной службы на предприятии).

При использовании документов в текущей работе руководству Управления следует обеспечить правильную организацию доступа к первичным документам. Поскольку на предприятии существует автоматизированная система обработки данных, то правильный доступ к данным будет через систему паролей.

*Среда функционирования СОПУ.* Среда, в которой работает СОПУ, - фактор объективный, однако у предприятия есть реальные возможности усовершенствовать некоторые внутренние факторы, воздействующие на организацию СОПУ. Для этого усовершенствование СОПУ должно быть призвано проблемой, требующей решения. Руководство может реально повлиять на оптимизацию СОПУ через построение автоматизированной системы учёта (в том числе первичного). Полностью автоматизированная система первичного учёта практически устраняет риск таких элементов СОПУ, как создание документа, его первичная обработка и регистрация в учётном регистре.

# В результате проведения аудита первичного учёта в управлении инкассации можно сделать следующие выводы:

1. Разработку плана и программы проверки целесообразно предварять составлением рабочего документа, в котором сводится и обобщается вся ранее собранная информация о состоянии СОПУ по разделам учёта и окончательно определяются объёмы аудиторской выборки по каждому из обозначенных разделов учёта.

2. План аудита СОПУ – это предварительная группировка комплексов задач в разрезе проверки функционирования системы первичного учёта.

3. Программа проведения проверки первичного учёта составляется из тех разделов, где необходим предварительный аудит исследуемой системы. Кроме того, в программу включены отдельные вопросы организации первичного учёта, подлежащие выяснению в ходе дальнейшей проверке по участкам, предварительный аудит на которых нецелесообразен.

4. Аудит СОПУ любого раздела учёта строится по одинаковой системе и включает процедуры проверки трёх подсистем системы первичного учёта. В рамках проверки организации сбора и регистрации фактов, подлежащих первичному учёту, проверяются достоверность фиксации оперативных фактов и своевременность их регистрации на носителе информации. В рамках проверки системы ПУД проверяется законность первичной учётной документации по оформлению хозяйственных операций в рамках проверки системы организации работы с документами – соблюдение графиков документооборота, полнота и точность регистрации документов в учётных регистрах, организация хранения документации и доступа к ней.

5 Анализ типичных ошибок и нарушений, свойственных неэффективно функционирующей системе организации первичного учёта, позволяет сделать вывод о том, что большинство нарушений невозможно исправить «незаметно», и оптимальным способом их исправления является переоформление документации или внесение исправление в первичный документ.

6. Лучший способ избежания ошибок и нарушений – осуществление организационных мероприятий, направленных на повышение достоверности и оперативности СОПУ. При этом, самым эффективным мероприятием является комплексная автоматизация предприятия, при которой все бизнес процессы неизбежно формализуются, унифицируются и стандартизируются, что качественно повышает уровень организации первичного учёта.

# Заключение

Первичный учёт - это самостоятельная система, требующая надлежащей организации и имеющая свои законы, особенности и связи – внутренние и внешние. Первичный учёт является первичной стадией бухгалтерского учёта, также это основа управленческого учёта, база для текущего экономического анализа, предмет внутреннего и внешнего контроля. Система первичного учёта является информационной базой для оперативного экономического анализа деятельности предприятия.

Основная цель системы первичного учёта – это обеспечение такой организации взаимодействия всех элементов системы первичного учёта, при которой в любой момент времени на соответствующем участке функционирования системы пользователи имели бы возможность получить оперативную достоверную первичную информацию о состоянии и движении всех активов и обязательств предприятия как за прошедшие, так и за текущие периоды.

Документ является основанием и подтверждением учётных записей. Все хозяйственные операции оформляются документами. Они служат первичными учётными документами. На их основании ведётся бухгалтерский учёт. Без документа нет бухгалтерской записи. С помощью документов осуществляется постоянное наблюдение за движением материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Подписывая документ, лицо, наделённое правомочием, контролирует таким путём законность и целесообразность операции. Это способствует режиму экономии, возлагает на каждого работника, подписавшего документ, персональную ответственность за совершаемые им действия. Таким путём осуществляется контроль за сохранностью имущества, действиями материально ответственных лиц, выявляются факты недобросовестности или прямых злоупотреблений.

В управлении инкассации содержится большое количество различных первичных документов: по учёту основных средств, по учёту материалов, по учёту труда и его оплаты, а также по учёту денежных средств, которые составляют систему первичного учёта на предприятии. В целом практически все документы, используемые на анализируемом предприятии содержаться в унифицированных формах, утвержденными Госкомстатом РФ. Также для некоторых документов необходимо создать произвольную форму с использованием обязательных реквизитов, утвержденных законодательством. Рекомендуется ввести несколько документов для контроля за расходованием материалов (например, деффектовочная ведомость).

Налоговый учёт выдвигает определённые требования к организации первичного учёта. Не соблюдение этих требований ведет либо к штрафным санкциям и занижению прибыли.

Организация работы с документами в Управлении – самая важная составляющая системы первичного учёта. Она представляет комплекс мероприятий, обеспечивающих построение документооборота, использование документации в текущей деятельности Управления инкассации и хранение документов. Среди задач этой составляющей следует отметить: создание унифицированного документооборота; рациональную организацию пользования данными, содержащимися в системе первичного учёта, защиту от несанкционированного доступа к учётной информации; обеспечение сохранности документации в соответствии с действующим законодательством.

Аудит СОПУ любого раздела учёта строится по одинаковой системе и включает процедуры проверки трёх подсистем системы первичного учёта. В рамках проверки организации сбора и регистрации фактов, подлежащих первичному учёту, проверяются достоверность фиксации оперативных фактов и своевременность их регистрации на носителе информации. В рамках проверки системы ПУД проверяется законность первичной учётной документации по оформлению хозяйственных операций в рамках проверки системы организации работы с документами – соблюдение графиков документооборота, полнота и точность регистрации документов в учётных регистрах, организация хранения документации и доступа к ней.

Анализ типичных ошибок и нарушений, свойственных неэффективно функционирующей системе организации первичного учёта, позволяет сделать вывод о том, что большинство нарушений невозможно исправить «незаметно», и оптимальным способом их исправления является переоформление документации или внесение исправление в первичный документ.

Лучший способ избежания ошибок и нарушений – осуществление организационных мероприятий, направленных на повышение достоверности и оперативности СОПУ. При этом, самым эффективным мероприятием является комплексная автоматизация предприятия, при которой все бизнес процессы неизбежно формализуются, унифицируются и стандартизируются, что качественно повышает уровень организации первичного учёта.

После проведения проверки в управлении инкассации были предложены следующие пути совершенствования существующего первичного учёта:

* самым главным преобразованием в Управлении должно стать создание графика документооборота и доведение до исполнителей их функций при создании и проверке первичного документа; а также:
* издание распорядительной документации по определению круга лиц, отвечающих за совершение той или иной хозяйственной операции и имеющих право подписи первичных документов;
* контроль со стороны работников бухгалтерии за правильностью оформления первичной документации (вменение в обязанность бухгалтера, производящего обработку документа, этой функции через должностные инструкции и установление ответственности за её несоблюдение);
* проверка службами внутреннего контроля соблюдения требований законодательства в части оформления документации;
* на стадии регистрации документов в учётных регистрах во избежание ошибок и нарушений целесообразно использовать метод «служебных записок» - своего рода инструктивный материал для конкретной бухгалтерской службы, описывающей порядок бухгалтерской обработки того или иного документа.

# Список использованной литературы

1. Гражданский кодекс РФ, ч.1 и 2.
2. Налоговый кодекс РФ, ч.1 и2.
3. Кодекс об административных правонарушениях
4. Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учёте» № 129 – ФЗ от 21.11.96.
5. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности».
6. Положение по бухгалтерскому учёту и бухгалтерской отчётности в РФ. Приказ Министерства финансов РФ №34н от 29.07.98.
7. Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт материально-производственных запасов» ПБУ 5/01. Приказ Министерства финансов РФ №44н от 09.06.2001.
8. План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности предприятий. Приказ Министерства финансов РФ №94н от 31.10.2000.
9. Об утверждении унифицированных форм первичной учётной документации по учёту основных средств. Постановление Госкомстата РФ от 21 января 2003. №7
10. Об утверждении унифицированных форм первичной учётной документации по учёту труда и его оплаты. Постановление Госкомстата РФ от 5 января 2004г. №1.
11. Об утверждении унифицированных форм первичной учётной документации по учёту кассовых операций, по учёту результатов инвентаризации. Постановление Госкомстата РФ от 18 августа 1998г., №88 (ред. от 03.05.2000).
12. Об утверждении порядка применения унифицированных форм первичной учётной документации. Постановление Госкомстата РФ от 24 марта 1999г.
13. Об утверждении унифицированной формы первичной учётной документации № АО-1 «Авансовый отчёт». Постановление Госкомстата РФ от 1 августа 2001г., №55
14. Алборов Р.А. Основы бухгалтерского учёта: учебное пособие. – М.: Дело и Сервис, 2002г.
15. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учёта. – М.: Издательский центр «МарТ», 2004г.
16. Безруких П.С. Бухгалтерский учёт. – М.: Бухгалтерский учёт, 2004г.
17. Бухгалтерский учёт: основные документы. Профессиональные комментарии. – М.: ИД ФБК-Пресс, 2000г.
18. Бухгалтерский учёт: учебник для вузов/ под ред. Бабаева Ю.А., Комиссаровой И.П. – М.: ЮНИТИ, 2005г.
19. Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф. Бухгалтерский учёт. – М.: Проспект, 2004г.
20. Глущенко В.В., Глущенко И.И. Разработка управленческого решения. – Г. Железнодорожный Московской обл.: ТОО НПЦ «Крылья», 1997.
21. Гутцайт Е.М., Островский О.М., Ремизов Н.А. Отечественные правила (стандарты) аудита и их использование. – М.: ФБК – Пресс,2000г.
22. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М. и др. Аудит: Учебное пособие. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2002г.
23. Касьянова Г.Ю. Документооборот в бухгалтерском и налоговом учёте. – М: Информцентр XXI века, 2001г.
24. Кирьянова З.В. Методологические и организационные основы первичного учёта. – М.: Финансы и статистика, 2000г.
25. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учёт. – М.: ИНФРА-М, 2005г.
26. Кудряев В.А. и др. Организация работы с документами: учебник. – М.: Финансы и статистика, 2001г.
27. Монтгомери и др. Аудит. – М.:Юнити, 2000г.
28. О’ Шоннеси Дж. Принципы организации управления фирмой. – М.: ООО «МТ Пресс»,1999.
29. Подольский В.И., Макарова Н.С. Аудит первичного учёта предприятий: практ.пособие. – М.:Юнити-дана, 2003г.
30. Смирнова С.А. Автотранспорт: бухгалтерский и налоговый учёт. – М.: Альфа-Пресс, 2005г.
31. Смышляева С.В. Типичные бухгалтерские ошибки: практика их выявления и исправления. Анализ последствий. – М.: МЦЭФР, 2001г.