**Введение**

**Бухгалтерский учет** представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

Бухгалтерский учет представляет собой модель финансово - хозяйственной деятельности предприятий. В процессе бухгалтерского учета используются следующие специфические приемы:

Документирование

Инвентаризация

Счета и двойная запись

Составление баланса

Оценка

Калькулирование

**Документирование** - подтверждение каждой бухгалтерской операции правильно оформленным первичным документом, имеющим юридическую силу.

**Инвентаризация** - сверка документов бухгалтерского учета с фактическим наличием денежных средств и товарно-материальных ценностей на предприятии по местам их хранения, а также проверка состояния расчетов.

Инвентаризация необходима для того, чтобы вовремя выявить ошибки в учете, проверить сохранность материальных ценностей у материально-ответственных лиц, не пропустить сроки расчетов.

**Счета и двойная запись** необходимы для повседневного (текущего) учета средств организации и контроля за их движением.

**Составление баланса** (как прием бухгалтерского учета) основан на том, что большинство объектов учета рассматривается с 2-х позиций: что они из себя представляют и за счет каких источников приобретены.

**Оценка.** Все хозяйственные средства должны быть выражены в едином измерителе, которым является денежный измеритель. Этот процесс и называется оценкой.

**Калькулирование** - это способ учета затрат на производство и реализацию продукции, работ, услуг. Калькулирование себестоимости позволяет знать и анализировать затраты на производство и реализацию продукции, работ и услуг, обоснованно устанавливать цены.

Эти приемы рассматриваются более подробно ниже, в соответствующих главах.

**1. Документирование. Первичные учетные документы**

В ходе своей работы бухгалтер имеет дело с различными документами. *В их составе различают: первичные учетные документы, учетные регистры и отчетность.*

Все хозяйственные операции в бухгалтерском учете записываются на основе оправдательных документов, которые являются первичными учетными документами. Сведения из них переносятся в учетные регистры, там они систематизируются, т.е. записываются на бухгалтерских счетах. В конце отчетного периода по данным учетных регистров заполняется отчетность предприятия.

Первичная документация дает начало движению учетной информации, обеспечивает бухгалтерский учет сведениями, необходимыми для сплошного и непрерывного отражения хозяйственно и деятельности предприятия.

К учету принимается только правильно оформленный документ, то есть тот, в котором заполнены все обязательные реквизиты (показатели). Тогда первичный документ имеет юридическую значимость.

Документы по своему назначению классифицируются на распорядительные и исполнительные.

Распорядительным документом называется такой документ, который содержит распоряжение о выполнении конкретной операции (приказы и распоряжения руководителя предприятия, наряды на выполнение работ и т.д.).

В исполнительном (оправдательном) документе изложена выполненная операция (расписка, накладная и т.д.).

Нередко распорядительный и исполнительный документы объединены в одном документе. Примером может служить расходный кассовый ордер, в первой части которого содержится распоряжение кассиру выдать определенную сумму денег определенному лицу. Во второй части лицо, получившее наличные деньги, расписывается в их получении.

По объему отраженных операций различаются разовые и групповые документы.

Разовый документ применяется для отражения одной операции (например, расходный кассовый ордер).

В групповом документе отражается несколько однородных операций (например, расчетно-платежная ведомость на выплату зарплаты работникам).

По характеру отражения операций различаются первичные и вторичные документы.

С помощью первичного документа осуществляется первичная регистрация операций.

Во вторичном документе объединяются несколько операций, отраженных в первичных документах (например, авансовый отчет подотчетного лица).

Формы первичных документов содержатся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Если для какого-либо документа форма в альбоме не предусмотрена, в нем должны содержаться следующие обязательные реквизиты: наименование документа; дата составления; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении; наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи указанных лиц и их расшифровки.

Первичные документы могут иметь при необходимости и другие реквизиты (дополнительные) помимо выше перечисленных.

Первичные документы должны быть составлены либо в момент совершения операции, либо сразу же после ее окончания. Например, расходный кассовый ордер на выдачу своевременно неполученной (депонированной) заработной платы оформляется перед выдачей денег после заполнения всех требуемых реквизитов бухгалтером и лицом, получающим заработную плату.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером. Эти лица несут ответственность за своевременное и качественное заполнение первичных документов, за достоверность данных, за передачу их в установленные сроки для записи в учетные регистры.

В кассовых и банковских первичных документах (приходных и расходных кассовых ордерах, платежных поручениях, денежных чеках и т.д.) никакие исправления не допускаются. Если в таком первичном документе вы допустили ошибку, то его надо уничтожить и составить новый документ. Если вы ошиблись при заполнении денежного чека в чековой книжке, оставьте его в ней, перечеркнув его и указав, что он испорчен. Затем заполните следующий чек.

В других первичных документах исправления должны быть обязательно оговорены. То есть надо аккуратно одной чертой зачеркнуть неправильно написанный текст или сумму так, чтобы можно было прочесть написанное. Сверху напишите правильный текст или сумму. Исправление ошибки должно быть подтверждено подписью лиц, подписавших документ, с указанием даты исправления.

Хранятся первичные документы либо вместе с учетными регистрами, либо подшиваются в отдельные папки.

Изъять первичные документы могут только органы дознания, предварительного следствия и прокуратуры, суды, налоговая инспекция и налоговая полиция.

Если такая неприятность произошла, то главному бухгалтеру (или другому должностному лицу) следует воспользоваться правом, предоставленным статьей 8 Федерального закона "О бухгалтерском учете" от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ (далее Закон о бухгалтерском учете), - снять копии с изымаемых первичных документов с указанием основания и даты изъятия. Снятие копий производится с разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие документов.

**2. Учетные регистры. Способы исправления ошибок**

Для того чтобы получить необходимые сведения о финансово-хозяйственной деятельности предприятия, надо данные о хозяйственных операциях, содержащиеся в первичных документах, зарегистрировать и записать на бухгалтерских счетах. Для этого используются учетные регистры.

Учетные регистры (не путать с первичными документами) - это специальные формы, приспособленные для регистрации и группировки в них сведений о хозяйственных операциях.

Они подразделяются на бухгалтерские книги (журналы), карточки и свободные листы (ведомости).

В бухгалтерских книгах все страницы должны быть сброшюрованы и пронумерованы. На последней странице указывается, сколько страниц пронумеровано в книге, затем ставится подпись руководителя, главного бухгалтера и печать. Примером бухгалтерской книги является Кассовая книга, Главная книга.

Карточки не скрепляются между собой и хранятся в специальном ящике-картотеке. Примером использования карточек являются карточки количественно-суммового учета материалов.

Свободные листы тоже не скрепляются между собой, но, в отличие от карточек, они имеют больший формат, изготавливаются из менее плотной бумаги и хранятся в папках или скоросшивателях. Примером Учетных регистров, имеющих форму свободных листов, являются журналы-ордера, платежная ведомость на выдачу заработной платы.

Все эти регистры имеют положительные стороны и недостатки. Так, карточки и свободные листы легко подвергаются любой группировке, поэтому работу с ними можно разделить между несколькими работниками. Но, с другой стороны, возможность свободного изъятия из картотеки, папки и скоросшивателя любого листа или карточки может привести к потере их, замене одной карточки (свободного листа) на другую, изменению каких-либо записей в них.

В книгах, наоборот, обеспечена сохранность каждого листа, что в известной степени препятствует злоупотреблениям.

Регистры могут быть сформированы с помощью компьютерных бухгалтерских программ. Они хранятся в памяти компьютера или на дискетах. Должна быть предусмотрена их распечатка, а также защита от несанкционированного исправления.

При заполнении учетных регистров могут быть сделаны ошибки. Ошибки обычно порождаются утомлением, небрежностью работника, неисправностью калькулятора.

Ошибки могут быть локальные - искажение информации только в одном учетном регистре (например, неправильно поставлена дата), и транзитные - если ошибка автоматически проходит через несколько учетных регистров (например, искажение записи любой суммы в журнале регистрации операций ведет к ошибкам на счетах, в оборотной ведомости и балансе).

Ошибки могут быть в тексте операции, тогда они приведут к неправильной проводке, и в числах (наиболее распространенные).

Часто бухгалтер, записав сумму в дебет одного счета, забывает записать ее в кредит другого счета или наоборот. Бывает, что, записав сумму в журнал, он забывает разнести ее по счетам. Иногда, заполнив регистры синтетического учета, бухгалтер забывает об аналитическом учете.

Для исправления ошибок обычно используют следующие способы. Например, неправильная запись зачеркивается и сверху ставится правильная запись. При другом способе, который называется "красное сторно", ошибочная сумма повторяется красными чернилами - это означает, что она вычитается из предыдущей. Затем пишут правильную сумму, но уже обычными чернилами. Так исправляют обычно транзитные ошибки. Может быть сделана и дополнительная проводка, которая корректирует неисправную запись.

**3. Оценка**

В бухгалтерском учете мы сопоставляем и сводим в едином балансе, казалось бы, несоизмеримые объекты: здания, машины, материалы, топливо, готовую продукцию и наличные деньги. Это можно сделать только с помощью денежного измерителя. Но возникает масса вопросов. Например, как учитывать основные средства: по тем ценам, по которым их приобрели, или добавить расходы на доставку и установку? Включать ли налог на добавленную стоимость? Как оценить износ? Как оценить безвозмездно полученное имущество? Много проблем возникает с оценкой готовой продукции. Продукция уже сдана на склад и, казалось бы, можно реализовать ее, а бухгалтерия еще не подсчитала все фактические расходы по ее производству. Возникают проблемы и с оценкой денежных средств, полученных в инвалюте, так как ее курс по отношению к рублю меняется.

Для решения этих и других проблем в бухгалтерском учете есть четкие правила и рекомендации.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Порядок определения первоначальной стоимости основных средств, приобретенных за плату, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, приобретенных в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств, полученных по договору дарения, безвозмездно, и в других случаях подробно изложен в пунктах 3.2 - 3.4. Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/97) Износ начисляется и учитывается отдельно. Если из первоначальной стоимости вычесть износ, то мы получим остаточную стоимость, которая даст нам реальную картину состояния нашего оборудования.

Аналогично оцениваются нематериальные активы, только вместо расходов по доставке и установке предприятие может затрачивать средства на доведение их до состояния, когда их можно использовать. Например, купив программу для начисления заработной платы на персональном компьютере, вам может потребоваться помощь программиста в ее приспособлении к специфике вашего предприятия. Работа программиста должна быть оплачена. И эта оплата будет включена в первоначальную стоимость нематериальных активов.

Имущество, полученное безвозмездно, оценивается по рыночной стоимости на дату оприходования.

При оценке поступивших материалов мы тоже не можем ограничиться оптовыми ценами на них. Мы должны погрузить материалы, довезти, разгрузить, разместить на складе и т.д. Все это составит транспортно-заготовительные расходы. Мы можем вести учет материалов в учетных ценах, включающих примерную величину этих расходов, и время от времени корректировать их, исходя из фактических расходов.

Есть разные подходы к оценке материалов, отпущенных на производственные нужды.

Готовая продукция оценивается по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости.

Товары оцениваются по оптовым или розничным ценам. В оптовую цену товара может входить его производственная себестоимость, коммерческие расходы (на упаковку, погрузку, транспортировку в соответствии с заключенным договором), прибыль, налог на добавленную стоимость. В розничную - наценка в пользу торговых организаций.

Имущество, произведенное в самой организации, оценивается по стоимости его изготовления.

Поступление инвалюты отражается в учете в рублях по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции.

**4. Инвентаризация**

первичный документ учетный регистр инвентаризация

Документирование всех хозяйственных операций и система двойной записи на счетах все же не могут обеспечить полный контроль за отражением хозяйственной деятельности организации. Существуют процессы, которые либо вообще не поддаются повседневному документированию (естественная убыль), либо данные первичных документов по тем или иным причинам искажаются (ошибки при оформлении и учете складских операций, злоупотребления, хищения, бесхозяйственность). Данные о таких фактах могут быть выявлены при инвентаризации.

При проведении инвентаризации необходимо руководствоваться статьей 12 Закона о бухгалтерском учете, пунктами 26-28 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 года № 34н, и Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49.

При инвентаризации проводится сверка документов бухгалтерского учета с фактическим наличием имущества и проверка полноты отражения в учете обязательств перед кредиторами, банками и т. д. Инвентаризация необходима для того, чтобы проверить сохранность материальных ценностей у материально ответственных лиц и своевременно найти ошибки в учете, а также для того, чтоб выявить пропущенные сроки расчетов.

Инвентаризация может быть полная или частичная, плановая или внезапная.

Проведение инвентаризации обязательно в следующих случаях:

При передаче имущества предприятия в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного и муниципального унитарного предприятия.

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности.

При смене материально-ответственных лиц (на день приемки-передачи дел).

При выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества.

В случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями.

При реорганизации или ликвидации организации.

В других случаях, предусмотренных законодательством РФ.

Инвентаризация проводится постоянно действующей инвентаризационной комиссией, в состав которой включаются представители администрации, работники бухгалтерских служб, специалисты (инженеры, экономисты, техники и т.д.). В ее состав можно включать также представителей службы внутреннего аудита и независимых аудиторских организаций.

Имущество проверяется при обязательном присутствии материально-ответственного лица.

Выявленные при инвентаризации имущества излишки приходуются и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации и отражается как увеличение прибыли. Недостача и порча имущества в пределах установленных законодательством норм естественной убыли списываются на издержки производства или обращения, сверх норм естественной убыли - взыскивается с виновных лиц. Если суд отказал в иске, то потери списываются на финансовые результаты