МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ

ОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И ФИНАНСОВ

КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

**КУРСОВАЯ РАБОТА**

**ПО ТЕМЕ: Роль и значение бухгалтерского финансового учета на предприятии Саргатского района Омской области СПК «Форма»**

ИСПОЛНИТЕЛЬ:

ст-ка 33гр. Горина П.И.

РУКОВОДИТЕЛЬ:

ст.пр. Безверхая Е.А.

ОМСК 2003

**Содержание**

Введение

Реферат

Обзор литературы

1.Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России

2.Принципы бухгалтерского учета

3.Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России

4.Цели и задачи бухгалтерского учета

5.Предмет и методы бухгалтерского учета

6.Ведение синтетического и аналитического учета

7.Регистры бухгалтерского финансового учета

8.Формы бухгалтерского учета

9.Организация бухгалтерского учета

10.Совершенствование бухгалтерского финансового учета в России в соответствие с международными стандартами и директивами Европейского экономического союза

Выводы и предложения

Список использованной литературы

ПриложениеА. Приказ об утверждении графика документооборота (условный пример)

Приложение Б. Приказ об учетной политике

ПриложениеВ. Приказ об учетной политике для целей налогообложения

ПриложениеГ. Рабочий план счетов

ПриложениеД. Перечень форм первичной учетной документации

ПриложениеЖ. Бухгалтерская годовая отчетность за 2002г.

ПриложениеК. Унифицированные формы управленчиских документов

ПриложениеЛ. Нормативы при ручном методе записи в учетные регистры

ПриложениеМ. Приходный кассовый ордер

ПриложениеН. Расходный кассовый ордер

ПриложениеП. Кассовая книга

ПриложениеР. Журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров

ПриложениеС. Оборотная ведомость по аналитическому учету по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

ПриложениеТ. Мемориальный ордер №3

ПриложениеУ. Журнал – Главная

ПриложениеФ. Перечень типовых регистров журнально-ордерной формы организации учета

ПриложениеХ. Корреспонденция счетов за ноябрь 2003г.

# Введение

Бухгалтерский учет – важный элемент финансово – экономических отношений в человеческом обществе. В сфере действия предприятия (организации) любой формы собственности он выступает как:

* звено управления, осуществляющее взаимную связь между руководством предприятия и его трудовым коллективом;
* специальный финансовый язык, с помощью которого отражаются сущность и специфика хозяйственной деятельности.

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

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

Объектом исследования данной работы является СПК «Форма», вид деятельности которого является сельское хозяйство: производство продукции животноводства и растениеводства.

Предметом исследования является выяснение важности бухгалтерского учета в хозяйственно-финансовой деятельности предприятия.

Цель курсовой работы – систематизация теоретических аспектов по данной теме, изучение аналитических сведений практической деятельности конкретного предприятия и выработка предложений по совершенствованию ведения бухгалтерского учета.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующий круг задач:

* рассмотреть основные понятия и особенности бухгалтерского учета в России;
* изучить особенности бухгалтерского учета в СПК «Форма»;
* внести предложения комплексному совершенствованию методологии и организации бухгалтерского учета.

# Реферат

Объем курсовой работы составляет 86 листов (без приложений). Для ее написания были использованы нормативные документы, необходимые для раскрытия данной темы, учебные пособия таких авторов как Кондраков Н.П., Макарьева В.И., Волков Н.Г., План счетов бухгалтерского учета (от 31 октября 2000г с внесенными изменениями Приказом Минфина РФ №38н от 7 мая 2003года) и комментарии к нему, а также периодические издания, такие как: Бухгалтерский учет, Главбух, Учет в сельском хозяйстве.

Курсовая работа состоит из 10 пунктов. Так первый пункт ознакомляет с действующей нормативной системой в России и характеризует степень применения ее в СПК «Форма»; в девятом пункте дается описание организации бухгалтерского учета и характеристика технического оформления учета на рассматриваемом предприятии и т.д.

В курсовой работе представлены 2 таблицы и 8 рисунков. Приложения находятся в конце работы. Использована нумерация приложений от А до Х.

# *Обзор литературы*

В периодической литературе расходятся мнения авторов в основном по вопросам нормативного регулирования. Так большинство западных авторов против нормативного регулирования бухгалтерского учета и против стандартов выдвигают множество возражений, основными из которых можно отметить следующие:

* «рыночная экономика по своей природе основана на свободе договора, следовательно, любому собственнику принадлежит неотъемлемое право выбирать такие методы учета и анализа, какие он считает правильными. Желание навязать ему какой-то план счетов и другие ограничения противоречит идеалами свободы и нарушает права человека; таким образом, в условиях современной рыночной экономики бухгалтерских стандартов не может быть, ибо свободный рынок с неизбежностью диктует и свободу выбора методов учета;
* стандарты, ориентированные на все страны, не отражают национальной традиции;
* стандарты рассчитаны на инвесторов, под которыми понимаются, преимущественно собственники, но помимо инвесторов есть и другие пользователи данных, и у них есть свои интересы. Так образом, стандарты не могут удовлетворить всех…».

Таким образом, критики нормативного регулирования учета требуют отмены всех нормативных предписаний. Они убеждены, что только в том случае, если стандарты будут устранены, бухгалтер, опираясь на свое профессиональное суждение, сможет достоверно раскрыть реальное положение дел.

Согласно этой концепции слепое следование требованиям нормативных документов, которые пытаются дать ответ на все случаи жизни, не может позволить бухгалтеру в каждом конкретном случае найти убедительное и правильное представление финансового положения предприятия, в котором этот бухгалтер работает.

Мое мнение совпадает с мнением других специалистов, которые сделали три вывода, которыми должен руководствоваться бухгалтер:

* если факт хозяйственной жизни точно подпадает под описание нормативных документов, и их требования позволяют достоверно отразить в учете, то он должен сделать это;
* если факт хозяйственной жизни подпадает под описание нормативных документов, но, по его мнению, их требования в данном конкретном случае не позволяют достоверно отразить факты в учете, то он должен принять самостоятельное решение и отразить факты хозяйственной операции так, как диктует ему его профессиональное суждение (вывод прямо вытекает из Закона РФ «О бухгалтерском учете» и ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» (с изм. и доп.) – требование приоритета содержания перед формой);
* если факт хозяйственной жизни не может быть описан из-за того, что в нормативных документах подобная ситуация отсутствует, то бухгалтер, опираясь на свое профессиональное суждение, должен отразить этот факт в учете так, как считается нужным, но всегда – достоверно.

# Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России

Ведение бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с нормативными документами, имеющими разный статус. Одни из них обязательны к применению (Закон "О бухгалтерском учете", положения по бухгалтерскому учету), другие носят рекомендательный характер (План счетов, методические указания, комментарии).

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета, которой должны руководствоваться организации, состоит из документов четырех уровней.

Первый уровень системы составляют законодательные акты (Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (с изменениями и дополнениями от 28.03.2002г. №32-ФЗ, от 31.12.2002г. №187-ФЗ, от 31.12.2002г. №191-ФЗ, от 10.01.2003г. №8-ФЗ), Гражданский кодекс Российской Федерации и т.д.), указы Президента Российской Федерации и постановления Правительства Российской Федерации, регулирующие прямо или косвенно порядок бухгалтерского учета в организациях. К этому же уровню относится Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н (с изменениями и дополнениями от 30 декабря 1999., 24 марта 2000г.).

Второй уровень составляют российские стандарты - Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), которые устанавливают принципы, базовые правила ведения бухгалтерского учета по сферам деятельности организации и видам активов, а также составления и представления бухгалтерской отчетности. В настоящее время в России разработано и утверждено 19 положений по бухгалтерскому учету и отчетности:

* "Учетная политика организаций". ПБУ 1/98 (утв. Приказом Министерства финансов РФ от 9 декабря 1998 г. N 60н с изм. и доп. от 30 декабря 1999 г.);
* "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство". ПБУ 2/94 (утв. Приказом Министерства финансов РФ от 20 декабря 1994 г. N 167);
* "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте". ПБУ 3/2000 (утв. Приказом Министерства финансов РФ от 10 января 2000 г. N 2н);
* "Бухгалтерская отчетность организации". ПБУ 4/99 (утв. Приказом Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. N 43н);
* "Учет материально - производственных запасов". ПБУ 5/01 (утв. Приказом Министерства финансов РФ от 9 июня 2001 г. N 44н);
* "Учет основных средств". ПБУ 6/01 (утв. Приказом Министерства финансов РФ от 30 марта 2001 г. N 26н);
* "События после отчетной даты". ПБУ 7/98 (утв. Приказом Министерства финансов РФ от 25 ноября 1998 г. N 56н);
* "Условные факты хозяйственной деятельности". ПБУ 8/01 (утв. Приказом Министерства финансов РФ от 28 ноября 2001 г. N 96н);
* "Доходы организации". ПБУ 9/99 (утв. Приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. N 32н);
* "Расходы организаций". ПБУ 10/99 (утв. Приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. N 33н);
* "Информация об аффилированных лицах". ПБУ 11/2000 (утв. Приказом Министерства финансов РФ от 13 января 2000 г. N 5н);
* "Информация по сегментам". ПБУ 12/2000 (утв. Приказом Министерства финансов РФ от 27 января 2000 г. N 11н);
* "Учет государственной помощи". ПБУ 13/2000 (утв. Приказом Министерства финансов РФ от 16 октября 2000 г. N 92н);
* "Учет нематериальных активов". ПБУ 14/2000 (утв. Приказом Министерства финансов РФ от 16 октября 2000 г. N 91н);
* "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию". ПБУ 15/01 (утв. Приказом Министерства финансов РФ от 2 августа 2001 г. N 60н);
* "Информация по прекращаемой деятельности". ПБУ 16/02 (утв. Приказом Министерства финансов РФ от 2 июля 2002 г. N 66н);
* «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские работы». ПБУ 17/02 (утверждено приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. №115н);
* «Учет расходов по налогу на прибыль». ПБУ 18/02 (утверждено приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. №115н);
* «Учет финансовых вложений». ПБУ 19/02 (утверждено приказом Минфина РФ от 10.12.2002 г. №126н).

Третий уровень - методические рекомендации (инструкции, указания и другие подобные документы) по учету имущества, затрат, составлению бухгалтерской отчетности и т.п., которые утверждаются Минфином России с учетом отраслевой специфики и видов деятельности организаций.

Особое место среди нормативных документов данного уровня отводится Плану счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденным Приказом Минфина России от 15 марта 2001 г. N 69н, где определяется порядок отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Нормативные документы третьего уровня разрабатываются различными министерствами и ведомствами. Основными являются:

* Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. Приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. N 49);
* Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утв. Приказом Министерства финансов РФ от 20 июля 1998 г. N 33н (в ред. Приказа Министерства финансов РФ от 28 марта 2000 г. N 32н));
* Методические указания по бухгалтерскому учету материально - производственных запасов (утв. Приказом Министерства финансов РФ от 28 декабря 2001 г. N 119н);
* Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства (утв. Приказом Министерства финансов РФ от 21 декабря 1998 г. N 64н);
* Альбом новых унифицированных форм первичной учетной документации (утв. Постановлением Госкомстата России от 06.04.2001г. №26а);
* Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации (утв. Приказом Министерства финансов РФ от 28 июня 2000 г. N 60н);
* "О безналичных расчетах в Российской Федерации" (Положение Центрального банка РФ от 12 апреля 2001 г. N 2-П).

Четвертый уровень - это рабочие документы организации. В их состав входят положение об учетной политике организации (определяет способы и методы бухгалтерского учета и оценки активов и пассивов, включает рабочий план счетов бухгалтерского учета, составляемый на основе типового Плана счетов бухгалтерского учета); рабочие документы по организации учета отдельных видов активов, затрат, собственного капитала и обязательств, иные документы, которые определяют, в частности, порядок организации первичного учета и документооборота. Основы формирования (выбора и обоснования) и раскрытия (придания гласности) учетной политики организации установлены Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации", утвержденным Приказом Министерства финансов РФ от 9 декабря 1998 г. N 60н с изм. и доп. от 30.12.1999г. Учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации и утверждается руководителем организации. В настоящее время учетная политика бывает двух видов:

* учетная политика для целей ведения бухгалтерского учета;
* учетная политика для целей налогообложения.

Два этих вида учетной политики формируются и применяются на основании различных законодательных и иных нормативных правовых актов Российской Федерации. С одной стороны, эти документы регулируют бухгалтерский учет, а с другой стороны - налоговые правоотношения.

Формы первичных учетных документов утверждаются руководителем организации в том случае, если они разработаны в самой организации. Как правило, это документы, не содержащиеся в Альбоме новых унифицированных форм первичной учетной документации.

В графике документооборота определяется круг лиц, ответственных за оформление документов, указываются порядок, место, время прохождения документа с момента его составления до сдачи в архив или он может быть оформлен в виде приказа, что можно увидеть на условном примере (Приложение А).

Рабочий план счетов, утверждаемый руководителем, содержит перечень применяемых организацией синтетических счетов и субсчетов.

Формы внутренней отчетности, утверждаемые руководителем, разрабатываются организацией самостоятельно, исходя из особенностей ее функционирования и требований управления производством и реализацией продукции.

Следует отметить, что во многих организациях ограничиваются разработкой приказа по учетной политике. Остальные рабочие документы или отсутствуют (графики документооборота, формы внутренней отчетности), или не утверждены руководителем (формы первичных учетных документов, план счетов). Подобные организации грубо нарушают порядок ведения бухгалтерского учета, установленный Законом "О бухгалтерском учете" и другими нормативными документами.

Так в СПК «Форма» разработаны и утверждены следующие документы:

* учетная политика для целей ведения бухгалтерского учета (ПриложениеБ);
* учетная политика для целей налогообложения (Приложение В);
* рабочий план счетов (Приложение Г);
* перечень форм первичной документации, характерной для специфики деятельности данного предприятия (Приложение Д).

График же документооборота в данной организации отсутствует.

Таким образом, система нормативного регулирования бухгалтерского учета может быть представлена в виде следующего рисунка.

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ

Федеральный закон «О бухгалтерском учете»

План счетов бухгалтерского учета

Положения (стандарты) по бухгалтерскому учету

Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете

Инструкции и методические указания по применению отдельных положений (стандартов) бухгалтерского учета

***Рисунок 1.*** *Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ*

Из всех документов особо следует отметить Федеральный закон «О бухгалтерском учете», Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности, План счетов бухгалтерского учета и Положение «Учетная политика предприятия». Они предоставили организациям право выбора вариантов учета и оценки соответствующих объектов (оценки нематериальных активов, учета затрат по ремонту основных средств, выпуска продукции, ее реализации и др.) в соответствии с установленной организацией учетной политикой.

В настоящее время в учетную политику введены новые объекты учета – нематериальные активы, финансовые вложения, займы, арендные отношения и др. Существенно изменена методология учета многих объектов учета: основных средств, капитальных вложений, уставного капитала, прибыли и убытков и др.; бухгалтерская отчетность: ее состав, содержание, сроки и адреса представления стали в значительной мере соответствовать международной практике.

С введением в учетную практику Положения «Учетная политика предприятия» (с 01.01.95 г.) отечественная система бухгалтерского учета перешла на использование международных бухгалтерских принципов.

# Принципы бухгалтерского учета

Успешное ведение бухгалтерского учета в организациях напрямую зависит от квалификации главного бухгалтера и других работников учета. Оценка качества бухгалтерского учета неразрывно связана с прибыльностью коммерческой организации. Одним из важнейших факторов повышения профессионализма работников службы бухгалтерского учета является использование российских международных стандартов. Отличительный признак учетной информации в сравнении с информацией, формируемой другими видами учета, в основе своей опираются на базовые принципы бухгалтерского учета, которые построены на нескольких основных концепциях, принятых в передовых странах. Они не столь очевидны с первого взгляда, но если их принимают за основу, с ними следует считаться. Стандарты бухгалтерского учета обеспечивают следующие основные свойства финансово-хозяйственной информации:

* понятность - информация, представленная в финансовой отчетности, должна быть доступной для понимания пользователем, который имеет достаточные знания в сфере деловой и экономической деятельности. Вместе с тем информация о сложных и важных вопросах не должна исключаться только из-за того, что может оказаться слишком сложной для понимания определенными пользователями;
* уместность - информация является уместной, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять их прошлые оценки. На уместность информации влияют ее характер и существенность. Например, само сообщение о новом сегменте может повлиять на оценку рисков и возможностей, имеющихся у компании, независимо от существенности результатов, достигнутых новым сегментом в отчетном периоде. Существенной считается информация, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основании финансовой отчетности;
* надежность - информация является надежной, когда в ней нет существенных ошибок и искажений и когда пользователи либо могут положиться на нее, как правдиво представляющую соответствующие факты и события, либо обоснованно ожидать от нее правдивого представления этих фактов и событий. Для того чтобы быть надежной, информация должна правдиво представлять операции и прочие события. Для обеспечения правдивости необходимо, чтобы операции и прочие события учитывались и представлялись в соответствии с их сущностью и экономической реальностью, а не только их юридической формой (преобладание сущности над формой). Для того чтобы быть надежной, информация в финансовой отчетности должна быть полной с учетом существенности и затрат на нее. Пропуск информации может сделать ее ложной или дезориентирующей, а следовательно, ненадежной и несовершенной;
* сопоставимость - пользователи должны иметь возможность сопоставлять финансовую отчетность компании за разные периоды времени, а также финансовую отчетность разных компаний. Для обеспечения сопоставимости измерение и отражение финансовых результатов должны осуществляться в сравниваемых периодах по единой методологии в разных компаниях. Сведения об изменении методологии измерения и отражения финансовых результатов должны сообщаться в учетной политике компаний.

Следование стандартам (принципам) позволяет работникам бухгалтерии даже средней квалификации выполнять работу на высоком научно-практическом уровне и одновременно повышать свое профессионально мастерство. Стандарты (принципы) бухгалтерского учета бывают двух уровней: национальные и международные. Национальные обобщают науку и практику одной страны, а международные - целого ряда стран. Национальные стандарты точнее и полнее охватывают специфику экономических отношений и традиции отдельного государства. Поэтому полный набор международных стандартов (33 шт.), носящих рекомендательный не используется ни в одной стране мира

* Стандарт №1 "Описание методов учета (учетная политика)"
* Стандарт №2 "Оценка и отражение в учете материальных запасов по фактической себестоимости"
* Стандарт №4 "Учет амортизации"
* Стандарт №5 "Информация, подлежащая отражению в финансовой отчетности"
* Стандарт №7 "Отчет об изменениях в финансовом положении"
* Стандарт Х°8 "Необычные статьи затрат, затраты предшествующих лет и изменения в методах учета"
* Стандарт №9 "Учет научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ"
* Стандарт №10 "Непредвиденные расходы и расходы, возникающие после даты составления баланса"
* Стандарт №11 'Учет контрактов на строительные работы"
* Стандарт №12 "Учет налогов по доходам"
* Стандарт №13 "Отражение оборотных активов и краткосрочных обязательств"
* Стандарт №14 "Финансовая отчетность сегментов"
* Стандарт № 15 "Информация, отражающая влияние изменения цен"
* Стандарт №16 "Учет реальных внеоборотных активов"
* Стандарт № 17 "У чет лизинга"
* Стандарт №18 "Регистрация доходов"
* Стандарт №19 "Учет пенсионных выплат в финансовой отчетности работодателей"
* Стандарт №20 "Учет правительственных субсидий и отражение информации о правительственной помощи"
* Стандарт №21 'Учет влияния изменений валютных курсов"
* Стандарт №22 "Учет слияния компаний"
* Стандарт №23 "Капитализация затрат при использовании заемных средств"
* Стандарт №24 "Отражение информации об участниках, с которыми имеются деловые отношения"
* Стандарт №25 "Учет инвестиций"
* Стандарт .№26 "Учет и отчетность по социальным фондам"
* Стандарт №27 "Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании"
* Стандарт №28 "Учет инвестиций в зависимые предприятия"
* Стандарт №29 “Финансовая отчетность в условиях гиперинфляционной экономики“
* Стандарт №30 "0тражение информации и финансовой отчетности в кредитных учреждениях"
* Стандарт №31 "Финансовая отчетность о доходах в совместных предприятиях"
* Стандарт №32 "Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации"
* Стандарт №33 "Показатель чистой прибыли на акцию"

Федеральный закон "О бухгалтерском учете" и Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации определяют следующие основные правила ведения бухгалтерского учета:

1. Обязательность двойной записи хозяйственных операций на счетах рабочего плана счетов, составляемого на основе Плана счетов, утверждаемого Министерством финансов РФ.

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

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

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

5. Для систематизации и накопления информации, содержащейся в учетных документах, используются учетные регистры, формы которых разрабатываются Министерством финансов РФ, органами, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, федеральными органами исполнительной власти или самой организацией при соблюдении ими общих методических принципов бухгалтерского учета. Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной.

6. Объекты учета подлежат оценке в денежном выражении. Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку; оценка имущества, полученного безвозмездно, - по рыночной стоимости на дату оприходования; оценка имущества, произведенного в самой организации, - по стоимости его изготовления. Применение других методов оценки допускается в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, а также нормативными правовыми актами Министерства финансов РФ и органов, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета.

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

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

Понятия "допущения" и "требования" также являются правилами ведения бухгалтерского учета. Они установлены ПБУ 1/98 "Учетная политика организации".

В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности основополагающими бухгалтерскими допущениями являются метод начисления и непрерывность деятельности.

Сущность метода начисления заключается в том, что результаты операций и прочих событий признаются по факту их совершения (а не в том случае, когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены). Они отражаются в учетных записях и включаются в финансовую отчетность периодов, к которым относятся. Благодаря этому финансовая отчетность информирует пользователей не только о прошлых операциях, связанных с выплатой или получением денежных средств, но и об обязательствах заплатить деньги в будущем и о ресурсах, представляющих денежные средства, которые будут получены в будущем.

Финансовая отчетность обычно составляется на основе допущения, что компания действует и будет действовать в обозримом будущем. Таким образом, предполагается, что компания не собирается и не нуждается в ликвидации или существенном сокращении масштабов своей деятельности. Если такое намерение или необходимость существует, финансовая отчетность должна составляться на иной основе, которую необходимо раскрыть.

# Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России

Данная концепция бухгалтерского учета определяет основы построения системы бухгалтерского учета в современных условиях хозяйствования и ориентирована на рыночную экономику и использование опыта других стран, международных принципов учета и отчетности, последние достижения науки и техники, и одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г.

Концепция призвана:

- обеспечивать заинтересованных специалистов информацией об общих подходах к организации и ведению бухгалтерского учета;

- быть основой поэтапной разработки новых и пересмотра действующих нормативных документов по бухгалтерскому учету;

- способствовать принятию решений по вопросам, еще не урегулированным нормативными документами;

- помогать потребителям бухгалтерской информации в понимании данных, содержащихся в бухгалтерской отчетности.

Концепция не заменяет нормативные документы по бухгалтерскому учету. Если какое-либо положение Концепции противоречит положению законодательного или нормативного акта по бухгалтерскому учету, то исполнению подлежит положение законодательного или нормативного акта.

Концепция определяет основы организации и ведения бухгалтерского учета для предприятий всех видов деятельности, отраслей и организационно - правовых форм. Граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, и иностранные юридические лица, осуществляющие деятельность на территории РФ, могут вести учет лишь для целей налогообложения. Для субъектов малого предпринимательства могут устанавливаться упрощенные формы реализации отдельных положений Концепции, не противоречащие цели бухгалтерского учета.

# Цели и задачи бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет, являясь составной частью системы управления организацией, представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения в денежном выражении информации об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального отражения всех хозяйственных операций.

Целью бухгалтерского учета является формирование информации для внешних и внутренних пользователей.

В обобщенном виде пользователей бухгалтерской информации может быть представлена в виде рисунка (рисунок 2).

┌──────────────────────────────┐

│ │

│

│ ┌───────────────────────────┐

│ │ Хозяйственная деятельность│

│ └────────────-──────────────┘

│

│

│ ┌────────────────────┐

│ │ Бухгалтерский учет │

│ └────────────────────┘

││┌─────────┐┌────────┐┌────────────────────────────────────────┐│

│││Админист-││Пользо- ││ Пользователи с непрямым финансовым ││

│││рация ││ватели с││ интересом ││

││├─────────┤│прямым ││┌────────┐┌────────┐┌────────┐┌────────┐││

│││Индивиду-││финансо-│││Налого- ││Регули- ││Органы ││ Другие │││

│││альные ││вым ин- │││вые ор- ││рующие ││планиро-││органы и│││

│││собствен-││тересом │││ганы ││органы ││вания ││ группы │││

│││ники, │├────────┤│├────────┤├────────┤│экономи-│├────────┤││

│││совла- ││Инвесто-│││Феде- ││Комиссии││ки ││Работни-│││

│││дельцы, ││ры, кре-│││ральные ││по цен- │├────────┤│ки и │││

│││совет ди-││диторы │││(на ││ным бу- ││Совет ││профес- │││

│││ректоров,││ │││уровне ││магам, ││консуль-││сиональ-│││

│││высший ││ │││госу- ││биржи ││тантов ││ные сою-│││

│││управлен-││ │││дарс- ││фондо- ││при Пре-││зы, фи- │││

│││ческий ││ │││тва), ││вые, ││зиденте ││нансовые│││

│││персонал ││ │││субъек- ││прочие ││Российс-││консуль-│││

│││организа-││ │││тов Рос-││ ││кой Фе- ││танты, │││

│││ции, ме- ││ │││сийской ││ ││дерации,││покупа- │││

│││неджеры, ││ │││Федера- ││ ││Прави- ││тели, │││

│││руководи-││ │││ции, ││ ││тельство││прочие │││

│││тели под-││ │││местные ││ ││РФ, Гос-││ │││

│││разделе- ││ │││ ││ ││комстат ││ │││

│││ний, мас-││ │││ ││ ││России, ││ │││

│││тера ││ │││ ││ ││прочие ││ │││

││└─────────┘└────────┘│└────────┘└────────┘└────────┘└────────┘││

││ └────────────────────────────────────────┘│

│└────────────────────────────────────-──────────────────────────┘

│ ┌─────────────────────────────────────┐

│Влияние на хозяйственную деятельность│

**Рисунок 2.** *Пользователи бухгалтерской информацией*

Применительно к внешнимпользователям цель бухгалтерского учета — формирование информации о финансовом положении организации, финансовых результатах и изменениях в финансовом положении, полезной широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии решений: юридическим и физическим лицам, имеющим потребность в информации об организации и обладающим достаточными познаниями и навыками для понимания, оценки и использования информации (реальные и потенциальные инвесторы, работники организации, заимодавцы, поставщики и подрядчики, покупатели и заказчики, органы власти и общественность в целом).

Указанные пользователи заинтересованы в получении следующей информации, формируемой в бухгалтерском учете:

* инвесторы и их представители — о рискованности и доходности предполагаемых или осуществленных инвестиций и о способности организации выплачивать дивиденды;
* работники организации и их представители (профсоюзы и др.) — о стабильности и прибыльности работодателей, способности организации гарантировать оплату труда и сохранение рабочих мест;
* заимодавцы — о способности организации погасить предоставленные ей займы и выплачивать соответствующие проценты;
* поставщики и подрядчики — о способности организации выплатить в срок причитающиеся им суммы;
* покупатели и заказчики — о продолжении деятельности организации;
* органы власти — в информации, необходимой для осуществления ими своих функций (по распределению ресурсов, регулированию народного хозяйства, разработке и реализации общегосударственной политики, ведению статистического наблюдения);
* общественность в целом — о роли и вкладе организации в повышение благосостояния общества на местном, региональном и федеральном уровнях.

Наряду со специфической внешним пользователям нужна и общая для всех пользователей информация, например о способности организации воспроизводить денежные средства и аналогичные активы, времени и последовательности их поступления.

Применительно к внутреннимпользователям целью бухгалтерского учета является формирование информации, необходимой руководству организации для принятия управленческих решений, планирования, анализа и контроля производственной и финансовой деятельности.

Информацию для внутренних пользователей, характеризующую финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и изменения в финансовом положении, целесообразно использовать при формировании информации и для внешних пользователей.

Так как бухгалтерский учет служит для отражения и контроля средств предприятия и процессов их хозяйственной в обобщающем денежном выражении, то к задачам стоящем перед бухгалтерским учетом следует отнести:

* обеспечение контроля за наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами и сметами;
* своевременное предупреждение негативных моментов хозяйственно-финансовой деятельности, выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов;
* поиск путей достижения положительного финансового результата на ранних стадиях учета;
* формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности предприятия.

Задачами бухгалтерского учета, сформулированные в Федеральном законе "О бухгалтерском учете", являются:

* формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности (руководителям, работникам и их представителям), а также внешним ее пользователям (инвесторам, кредиторам и др.);
* обеспечение внутренних и внешних пользователей информацией, необходимой для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
* предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

# Предмет и методы бухгалтерского учета

Предметом бухгалтерского учета является хозяйственная деятельность предприятия или физического лица, но не с точки зрения ее технологических, организационных и других особенностей, а как совокупность хозяйственных процессов, обеспечивающих необходимый финансовый результат. Осуществление этих процессов требует наличия хозяйственных средств (основных и оборотных), источниками формирования которых являются собственные и заемные (привлеченные со стороны) средства.

Сущность предмета бухгалтерского учета раскрывается через учитываемые им объекты. Хозяйственная деятельность предприятий, которую отражает и контролирует бухгалтерский учет - это процесс использования имеющихся в его распоряжении средств. Отсюда, объектами предмета бухгалтерского учета являются хозяйственные средства, их источники, хозяйственные процессы и результаты хозяйственных процессов. Поэтому под предметом бухгалтерского учета понимают не только хозяйственные процессы и их результаты, но и наличие хозяйственных средств с указанием источников их образования. Предметом бухгалтерского учета в обобщенном виде выступает хозяйственная деятельность предприятия. В более конкретном виде он представляется через множество разнообразных объектов, которые можно объединить в две группы:

* объекты, обеспечивающие хозяйственную деятельность предприятия;
* объекты, составляющие хозяйственную деятельность предприятия.

К первой группе относятся хозяйственные средства и их источники, ко второй - хозяйственные процессы и их результаты.

Указанные в предыдущем пункте задачи решаются использованием различных способов и приемов, совокупность которых методом бухгалтерского учета.

К таким приемам относятся:

* сплошное документирование всех хозяйственных операций;
* калькуляция и оценка;
* инвентаризация имущества и обязательств;
* отражение хозяйственных операций в стоимостном измерителе в учетных регистрах;
* использование системы счетов для ежедневного отражения средств предприятия (имущества) и источников их формирования (обязательств);
* правило двойной записи;
* балансовое обобщение полученной информации;
* отчетность.

Перечисленные элементы метода бухгалтерского учета применяются во всех странах. Использование каждого из элементов описано в соответствующих законах, положениях, инструкциях, именуемых нормативными актами по бухгалтерскому учету.

В науке под методами понимается совокупность приемов и способов, с помощью которых (или через которые) раскрывается содержание изучаемого предмета. Назначение метода в бухгалтерском учете состоит в том, чтобы отразить его предмет как единое целое через его объекты, обоснованно сгруппировать экономически однородные хозяйственные средства, хозяйственные операции, определить затраты и результаты в разрезе каждого производственного процесса и хозяйственной деятельности предприятия в целом, обобщить учетную информацию в системе форм периодической и годовой отчетности. Для начального понимания метода бухгалтерского учета из всей совокупности приемов отражения предмета бухучета выделяют основные. Следовательно, метод бухучета есть взаимосвязанная совокупность способов познания сущности его предмета через процесс управления материальными, трудовыми и финансовыми ресурсами с целью исчисления прибыли. Взаимосвязь предмета и метода бухучета представлена на рисунке:

***Предмет бухгалтерского учета***

Экономическое событие (факт хоз. деятельности)

Воспроизводство совокупного общественного продукта

Количественное содержание информации информации

Качественное содержание информации

Первичное наблюдение объектов учета

Текущая группировка данных объектов учета

Периодическое обобщение хозяйственных процессов

Стоимостное измерение объектов учета

Доку-мента-ция

Отчетность

Баланс. обобщенность

Двойная запись

Счета

Калькуляция

Оценка

Инвен-тариза-ция

**Рисунок 3.** *Взаимосвязь предмета и метода бухгалтерского учета*

Документация и инвентаризация являются способами первичного наблюдения и контроля за хозяйственными операциями и состоянием имущества предприятия. Прежде чем приступить к своим обязанностям каждый бухгалтер должен дать себе обет: "Ни одной записи без документа". Основатель бухгалтерии итальянский ученый Лука Почоли писал: "Сначала купец должен составить подробную опись своего имущества, то есть вписать на отдельные листы или в отдельную книгу все, что по его мнению принадлежит ему в этом мире, как в движимом, так и в недвижимом имуществе, а потом учитывать ход своей деятельности, чтобы периодически можно было подводить итоги".

Оценка и калькуляция являются способами стоимостного измерения учитываемых хозяйственных операций. Они позволяют обобщить разнородные хозяйственные объекты, привести различные учетные измерители к единой денежной (стоимостной) оценке, исчислить фактическую себестоимость товарно-материальных ценностей, продукции (работ, услуг).

Счета и двойная запись - это способы текущей регистрации и группировки изменений в составе хозяйственных средств и источников их образования, хозяйственных процессов и их результатов.

Хронологическая и систематическая записи - это способ регистрации хозяйственных операций либо в по-i рядке их совершения, либо путем группировки в зависимости от содержания операций.

Бухгалтерский баланс и отчетность являются способами заключительного обобщения учетных записей. В приложении Ж предложен баланс СПК «Форма» за 2002 год.

Практическое применение каждого из названных элементов метода бухгалтерского учета нормативно регулируется принципами бухгалтерского учета и Положением о ведении бухгалтерского учета и отчетности в РФ.

# Ведение синтетического и аналитического учета

По способу экономической группировки и обобщения информации (степени детализации учетных записей) счета подразделяются:

- на синтетические счета (счета первого порядка);

- на субсчета (счета второго порядка);

- на аналитические счета.

Соответственно синтетический учет ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета, а аналитический учет - на аналитических счетах.

Промежуточное положение между синтетическими и аналитическими счетами занимают субсчета.

Синтетические счета - это счета бухгалтерского учета (предназначенные для учета информации о составе и движении однородных групп хозяйственных средств организации, источниках и хозяйственных процессах), на которых учетные записи производятся в обобщенном виде и в денежном измерителе.

Синтетические счета являются балансовыми и считаются счетами первого порядка. Они дают обобщающую характеристику объекту учета.

Существуют синтетические счета, не требующие ведения аналитического учета (называют простыми: например, счет 57 "Переводы в пути") и которые требуют ведения аналитического учета: их называют сложными (например, счет 10 "Материалы", счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" и др.).

Синтетический учет - это отражение хозяйственных средств и процессов в обобщенном виде на синтетических счетах.

Оборотные ведомости по счетам синтетического учета составляются на основании данных синтетического учета.

Из названий синтетических счетов не видна отраслевая принадлежность организации. Содержание синтетических счетов раскрывают данные аналитических счетов. Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

Данные синтетических счетов используются при заполнении форм бухгалтерской отчетности, и прежде всего бухгалтерского баланса, а значит - для анализа финансово - хозяйственной деятельности организации.

Субсчета (неполный синтетический счет, счет второго порядка) - это группы однородных аналитических счетов, создаваемые в пределах одного синтетического счета.

По своему характеру субсчета являются частями соответствующего синтетического счета и не имеют самостоятельной корреспонденции с другими счетами. Эта корреспонденция отражается через соответствующие синтетические счета.

При ведении субсчетов используется только денежный измеритель.

По некоторым синтетическим счетам однородные аналитические счета дополнительно группируются в пределах одного синтетического счета.

Субсчета вводятся для получения единых для всех организаций обобщенных, укрупненных показателей, дополняющих показатели синтетических счетов и необходимых для анализа и составления баланса.

Так, например, в рабочем плане СПК «Форма» к счету 43 "Готовая продукция" открываются следующие субсчета:

* субсчет 43-1 "Продукция растениеводства";
* субсчет 43-2 "Продукция животноводства";
* субсчет 43-3 "Принятая продукция у населения для продажи".

На каждом из этих субсчетов объединяются данные на основе аналитических счетов.

Аналитические счета (третьего, четвертого, пятого и так далее порядка), как счета детальные, необходимы, прежде всего, для текущего оперативного руководства, управления и контроля за правильным использованием имущества организации.

Для управления финансово - хозяйственной деятельностью организации, оценки ее места в рыночной экономике, анализа состояния расчетов с партнерами недостаточно располагать только общими показателями, необходимо иметь еще и детализированные данные по объектам учета.

В то же время каждая организация имеет свой предмет (предметы) деятельности, определенную отраслевую направленность (промышленность, торговля, строительство, транспорт и т.д., в СПК «Форма» - растениеводство и животноводство). Для осуществления предмета своей деятельности организация должна иметь определенные ресурсы, источники их пополнения, договоры и многое другое, что требует более детального учета с применением натуральных измерителей, реквизитов контрагентов и т.д.

Аналитические счета открываются в развитие определенного синтетического счета в разрезе его видов, частей, статей и, где это требуется, с оценкой информации в натуральном, трудовом и денежном выражении.

Аналитические счета могут быть третьего, четвертого, пятого и так далее порядка в зависимости от поставленной цели, связанной с подготовкой, обоснованием и принятием соответствующих управленческих решений или выяснением положения организации на рынке, конкурентоспособности вырабатываемой и реализуемой ею продукции (работ, услуг) и т.д.

Между аналитическими и синтетическими счетами существует взаимосвязь, так как аналитические счета - это счета, расшифровывающие и детализирующие конкретное содержание синтетических счетов.

Рассмотрим детализацию учетных данных на примере аналитических счетов при отражении хозяйственных операций в СПК «Форма».

К синтетическому счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (счет первого порядка) может быть открыт субсчет 62-2 "Расчеты с заготовительными и перерабатывающими организациями АПК" (счет второго порядка).

Данные субсчета 62-2 могут быть детализированы по таким аналитическим счетам, как "Расчеты с заготовительными и перерабатывающими организациями Саргатского района", "Расчеты с заготовительными и перерабатывающими организациями других районов Омской области" (счета третьего порядка).

Далее детализируются данные, отражаемые на аналитических счетах "Расчеты с заготовительными и перерабатывающими организациями Саргатского района" и "Расчеты с заготовительными и перерабатывающими организациями других районов Омской области". В развитие первого аналитического счета открываются следующие аналитические счета: "ООО Саргатский молзавод", Районооптзаготпром, ЗАО «Рассвет», ООО «Сибкорм-центр», ООО «Мюллер», КФК «Дмитриев», РОНО Саргатского района и т.д. В развитие второго аналитического счета открываются аналитические счета ООО "Агрострой 2002", ООО "ОмскЗерноПродукт", ЧП Желнов и другие. Это аналитические счета третьего порядка.

Порядок ведения аналитического учета устанавливается организацией исходя из Инструкции по применению общего Плана счетов, Положений по бухгалтерскому учету и других нормативных актов, методических указаний по вопросам бухгалтерского учета (основных средств, материально - производственных запасов и т.д.).

Правилами ведения аналитических счетов являются:

1) количество аналитических счетов определяется нуждами организации;

2) хозяйственные операции и в синтетических, и в аналитических счетах записываются на одинаковых сторонах (на дебет или на кредит);

3) каждая хозяйственная операция, записанная на счетах аналитического учета, должна быть записана на соответствующий синтетический счет (отдельно либо в обобщенном виде);

4) записанная в синтетическом счете хозяйственная операция может быть детализирована в аналитических счетах, но общая сумма аналитических счетов должна равняться сумме синтетического счета, в разрезе которого открыты аналитические счета. Иными словами, на синтетический счет операция записывается общей суммой, а на аналитические счета - частными суммами, дающими в итоге ту же общую сумму;

5) материальные ценности учитываются на аналитических счетах в натурально - стоимостном выражении, то есть ведется количественно - суммовой учет;

6) по окончании месяца производится сверка аналитических счетов с данными синтетического счета, в разрезе которого открыты аналитические счета, путем составления оборотной ведомости;

7) оборотные ведомости по счетам аналитического учета составляются на основании данных текущего аналитического учета;

8) аналитический учет ведется в книгах, ведомостях, карточках или лицевых карточках;

9) количество оборотных ведомостей по аналитическим счетам определяется количеством синтетических счетов, в разрезе которых ведется аналитический учет;

10) сальдо начальное и конечное данного синтетического счета должно быть равно сумме остатков на начало и конец месяца по счетам аналитического учета (то есть итоговая строка оборотной ведомости по аналитическим счетам к соответствующему счету - графы "Сальдо начальное" и "Сальдо конечное" - должна соответствовать остатку - на начало или конец текущего месяца - конкретного синтетического счета);

11) сумма оборотов за месяц по дебету и по кредиту аналитических счетов должна соответствовать оборотам по дебету и кредиту синтетического счета, в разрезе которого открыты аналитические счета (при этом итоговая строка оборотной ведомости по аналитическим счетам к соответствующему счету - графы "Приход" или "Расход" - это дебетовые или кредитовые обороты конкретного синтетического счета). Иначе говоря, оборот дебета синтетического счета равняется общему итогу дебетовых оборотов его аналитических счетов. Точно так же оборот кредита синтетического счета равен общему итогу кредитовых оборотов его аналитических счетов.

Так 12 ноября 2003 года у СПК «Форма» ООО Саргатский молзавод приобрел 120 л. молока по цене 2,7 руб. за литр (120 л.\*2,7 руб.=324 руб.); ООО «ОмскЗерноПродукт» - 1,5 т. дробленого зерна по 3780 руб. за тонну (1,5 т.\*3780 руб. = 5670 руб.). Таким образом, на счетах синтетического и аналитического учета пройдут такие записи:

Синтетический счет I порядка

62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

62-2 «Расчеты с заготовительными и перерабатывающими организациями АПК»

62-2 «Расчеты с ООО Саргат ским молзаводом»

Д К

Д К

Сн - 4223 Сн - 207

5994 324

62-2 «Расчеты с ООО «ОмскЗерноПродукт»

Д К

Сн – 1540,5

5670

По данной схеме записей по синтетическому счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" можно сказать, что сумма оборота по синтетическому счету равна сумме оборотов по аналитическим счетам, открытым к этому счету.

Аналитический учет в организации относится к самым трудоемким участкам работы в системе бухгалтерского учета.

Осуществление принципа тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на первое число каждого месяца реализуется посредством составления оборотных ведомостей по счетам синтетического и аналитического учета. На практике оборотные ведомости позволяют проверить правильность и взаимоувязку хронологических и системных записей синтетического и аналитического учета.

Учетная информация, поступающая в течение месяца, оказывается разобщенной по многим счетам синтетического и аналитического учета. Оборотная ведомость позволяет обобщить учетную информацию, отражаемую на счетах бухгалтерского учета.

Оборотные ведомости имеют большое оперативно - хозяйственное значение. Сводя обороты счетов за отчетный период и их остатки на начало и конец этого периода, оборотные ведомости дают в наглядной и доступной форме важнейшие сведения о состоянии, движении и изменениях хозяйственных средств и их источников. При этом по аналитическим счетам они показывают такие сведения в детальной, а по синтетическим счетам - в укрупненной группировке.

Оборотные ведомости являются важнейшими внутрихозяйственными оперативно - отчетными документами, имеющими значение не только для бухгалтерии. Они могут также быть использованы для контроля и руководства любым структурным подразделением организации.

Оборотная ведомость составляется в конце месяца и представляет собой свод оборотов и сальдо по всем работающим счетам.

При составлении оборотных ведомостей необходимо выполнение следующих действий:

а) в бланк оборотной ведомости следует перенести наименование каждого счета, сальдо начальное (дебетовое или кредитовое), дебетовые и кредитовые обороты и сальдо конечное (дебетовое или кредитовое) по каждому работающему счету;

б) подсчитать итоги по всем колонкам заполненной оборотной ведомости;

в) обеспечить сверку полученных итогов с учетом того, что:

- в оборотной ведомости по счетам синтетического учета должны получиться три пары равных итогов, из которых итоги начальных остатков (сальдо начальных) должны равняться итогу начального баланса, а итоги оборотов - итогу по журналу хозяйственных операций;

- в оборотной ведомости по счетам аналитического учета итоги начальных остатков (сальдо начальных), оборотов и конечных остатков (сальдо конечных) должны быть равны начальному остатку (сальдо начальному), оборотам и конечному остатку (сальдо конечному) соответствующего синтетического счета.

В оборотную ведомость по счетам синтетического учета записываются все используемые в организации синтетические счета, при этом на каждый счет отводится одна строка.

В оборотной ведомости по счетам синтетического учета имеются три пары колонок, в которых по каждому синтетическому счету показываются начальное сальдо, обороты по дебету и кредиту счета и конечное сальдо.

**Табл.1.***Оборотная ведомость по счетам синтетического учета (на примере счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками») за август 2003 года*

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № счета | Наименование синтетических счетов | Сальдо на начало месяца | | Оборот за месяц | | Сальдо на конец месяца | |
|
| дебет | кредит | дебет | кредит | дебет | кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| … | … | … | … | … | … | … | … |
| 62 | Расчеты с покупателями и заказчиками | 3116,47 | 31280 | 554160 | 829595,6 | 3116,47 | 306715,6 |
|
| … | … | … | … | … | … | … | … |
| Итого |  |  |  |  |  |  |  |

При правильной организации бухгалтерского учета обязательно должно быть достигнуто попарное равенство итогов в колонках оборотной ведомости по счетам синтетического учета, а именно:

- итог дебетовых сальдо на начало месяца должен быть равен итогу кредитовых сальдо на начало месяца (гр. 3 = гр. 4), что обусловлено строением бухгалтерского баланса (равенством его актива и пассива на начало месяца). Итог дебетовых сальдо по счетам показывает сумму имущества организации, а итог кредитовых сальдо - сумму источников образования этого имущества и обязательств организации;

- итог дебетовых оборотов по счету за месяц должен быть равен итогу кредитовых оборотов (гр. 5 = гр. 6) по всем синтетическим счетам, что следует из сущности метода двойной записи, согласно которой каждая хозяйственная операция записывается дважды по дебету одного счета и кредиту другого счета в одинаковых суммах;

- равные между собой итоги дебетовых и кредитовых оборотов по синтетическим счетам в оборотной ведомости должны быть также равны итогу в журнале регистрации хозяйственных операций. Это равенство объясняется тем, что сумма каждой хозяйственной операции находит отражение как в журнале регистрации хозяйственных операций, так и на счетах бухгалтерского учета по дебету и кредиту;

- итог дебетовых конечных сальдо должен быть равен итогу кредитовых конечных сальдо (гр. 7 = гр. 8), так как это уже новый бухгалтерский баланс.

Попарное равенство итогов оборотной ведомости по счетам синтетического учета имеет большое контрольное значение, так как отсутствие указанного равенства свидетельствует о наличии ошибок в учетных записях, которые необходимо выявить и устранить.

Оборотная ведомость по счетам синтетического учета имеет существенное значение и для оценки общего состояния имущества и источников его образования, а также обязательств организации за отчетный месяц.

Информация оборотной ведомости по счетам синтетического учета об остатках используется при составлении бухгалтерского баланса организации.

Кроме того, известна еще и так называемая шахматная оборотная ведомость по счетам синтетического учета, которая составляется по шахматной форме. В отличие от рассмотренной выше оборотной ведомости шахматная оборотная ведомость включает корреспонденцию счетов и является более сложной и громоздкой по строению. Шахматная оборотная ведомость применяется на практике, как правило, при ручной обработке учетных данных и составлении бухгалтерского баланса вручную.

Оборотные ведомости по счетам аналитического учета существенно отличаются от оборотных ведомостей по счетам синтетического учета.

Оборотные ведомости по счетам аналитического учета составляются раздельно к каждому синтетическому счету, по которому ведется аналитический учет. Они составляются по каждой группе аналитических счетов, объединяемых конкретным синтетическим счетом.

Они имеют различную форму в зависимости от особенностей объектов аналитического учета. Традиционно оборотные ведомости по счетам аналитического учета имеют две формы графления:

1) если объект учета отражается на аналитических счетах только в стоимостном выражении, то оборотные ведомости по этим счетам составляются по такой же форме (суммовая форма), что и оборотные ведомости по счетам синтетического учета, например по счетам учета расчетов;

2) если объект учета отражается на аналитических счетах не только в стоимостном выражении, но и в натуральном или трудовом измерителе, то показатели оборотных ведомостей по таким счетам приводятся также в денежном, натуральном или трудовом измерителе (количественно - суммовая форма или товарно-материальная форма), например по счетам учета товарно-материальных ценностей.

Оборотные ведомости по счетам аналитического учета - это свод оборотов и сальдо по всем счетам аналитического учета, открытым к данному синтетическому счету.

В СПК «Форма» используется вторая форма графления. Например, к счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" может быть открыта следующая оборотная ведомость (Табл.2).

**Табл.2.***Оборотная ведомость по счетам аналитического учета к счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" за август 2003г*.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование покупателей и заказчиков | Сальдо на начало месяца | | Обороты за месяц | | Сальдо на конец месяцу | |
|
| дебет | кредит | дебет | кредит | дебет | кредит |
| 1 | ООО Саргатский молзавод | - | 9967,67 | 418140 | 645109,6 | - | 236937,3 |
| 2 | Районооптзаготпром | 116,47 | - | - | - | 116,47 | - |
| 3 | ООО "Сибкорм-центр" | 3000 | - | - | - | 3000 | - |
| 4 | ООО "Мюллер" | - | 5600 | - | - | - | 5600 |
| 5 | ЗАО "Рассвет" | - | - | 82354 | 97540 | - | 15186 |
| 6 | КФК "Дмитриев" | - | - | - | - | - | - |
| 7 | ООО "Призма" | - | 1450 | - | - | - | 1450 |
| 8 | ЧП Ельчанинов В.Н. | - | - | - | - | - | - |
| 9 | КФК Шадрина | - | - | 53666 | 86946 | - | 33280 |
| 10 | РОНО Саргатского района | - | - | - | - | - | - |
| 11 | ЧП Желнов | - | - | - | - | - | - |
| 12 | ООО "Агрострой 2002" | - | - | - | - | - | - |
| 13 | ООО "ОмскЗерноПродукт" | - | 14262,33 | - | - | - | 14262,33 |
| Итого |  | 3116,47 | 31280 | 554160 | 829595,6 | 3116,47 | 306715,6 |

Итоги оборотных ведомостей по счетам аналитического учета сверяются с данными соответствующего синтетического счета в оборотных ведомостях по счетам синтетического учета.

Так в предыдущих примерах по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» общие итоги оборотов и остатков каждой оборотной ведомости по аналитическим счетам соответственно равны оборотам и остаткам объединяющего их счета в оборотной ведомости по счетам синтетического учета данного счета

Данное равенство следует из взаимосвязи между аналитическими и синтетическими счетами и объясняется параллельностью записей на них.

Если итоговые данные за месяц можно получить прямо из документов (подсчетом), аналитический учет может вестись непосредственно в оборотных ведомостях (без записей в таблицах аналитических счетов).

Рассмотренные примеры показывают, что оборотные ведомости имеют важное контрольное значение, являясь средством проверки записей по счетам и сверки данных аналитического и синтетического учета.

# Регистры бухгалтерского финансового учета

Бухгалтерская документация является частью системы управленческой документации организации согласно Общероссийскому классификатору управленческой документации (ОКУД), утвержденному Постановлением Госстандарта России от 30.12.1993 N 299 (с изменениями и дополнениями), который классифицирует унифицированные формы управленческих документов с присвоением им кодов по следующим блокам (Приложение К)

В целом документы бухгалтерского учета, как видно из приведенного выше перечня, можно разделить на три уровня: первичная учетная документация, регистры бухгалтерского учета и отчетная бухгалтерская документация. Такая градация полностью отвечает определению документооборота в бухгалтерском учете, последовательности и логике документирования хозяйственной деятельности организации. При этом первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет, служат документы, фиксирующие факты совершения хозяйственной операции.

Регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для ее отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Согласно ПБУ 4/99 бухгалтерская отчетность представляет собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемую на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Сводные документы обобщают показатели путем их соответствующей группировки, систематизации из первичных документов (например, расчетно-платежная ведомость работникам цехов, предприятия в целом и т.п.). От накопительных документов сводные отличаются тем, что сводный документ составляется на основании первичных документов и является их сводкой, а накопительный документ - это первичный документ, составляемый постепенно. К сводным документам относятся также все учетные регистры бухгалтерского учета, а конечным сводным документом можно считать бухгалтерскую отчетность.

Учетные регистры - это счетные таблицы определенной формы, построенные в соответствии с экономической группировкой данных об имуществе и источниках его образования и служащие для отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Все имеющиеся регистры можно подразделить по трем основаниям: назначению, обобщению данных, внешнему виду.

По назначению учетные регистры можно разделить на хронологические, систематические и комбинированные синхронистические. К хронологическим относятся регистры, в которые факты хозяйственной жизни записываются по мере их возникновения без иной систематизации. Сюда относятся журналы регистрации, реестры и т.д. В систематических регистрах запись выполняется в разрезе группировочных признаков - счетов. Записи в хронологических и систематических регистрах должны дополнять друг друга, вследствие чего сумма оборотов хронологических регистров всегда равна сумме дебетовых или кредитовых оборотов систематических регистров. Если в одном регистре выполняется как хронологическая, так и систематическая запись, то такой регистр считается комбинированным (синхронистическим). Типичным примером такого регистра на предприятии СПК «Форма» является "Журнал-Главная".

По обобщению данных регистры делятся на интегрированные и дифференцированные. Каждый регистр может рассматриваться индуктивно - от частного к общему, то есть от первичных документов до отчетности, и/или дедуктивно - от общего к частному, то есть от отчетности до первичных документов. В первом случае имеет место интеграция данных, во втором - их дифференциация.

По внешнему виду учетные регистры могут составляться в форме книги, карточки, свободного листа или машинного носителя.

Книга - это разграфленный определенным образом учетный регистр, переплетенный, прошнурованный и подписанный главным бухгалтером.

Карточкой называется бланк, отпечатанный в виде таблицы.

Свободный лист представляет собой таблицу, помещенную на бланке, подлежащем брошюровке. Свободные листы - это те же карточки, но отпечатанные на тонкой бумаге, и их размер больше, чем размер карточек. Если карточки хранятся в картотеках, то свободные листы хранятся и брошюруются в папках. Для карточек и свободных листов необходимо вести реестры (перечни открытых карточек и свободных листов). Основной смысл реестра в том, что его наличие не позволяет подменить карточки, а в случае утери какой-либо из них всегда легко установить, какой карточки не хватает. Формат и графление свободных листов в зависимости от их назначения могут быть различными. Свободные листы обязательно имеют соответствующее название (так, например, в СПК «Форма» - это мемориальные ордера), указание периода, на который рассчитан тот или иной учетный регистр (месяц, квартал), и таблицу, в которую непосредственно производятся учетные записи. Они хранятся в особых папках - регистраторах и заводятся, как правило, на месяц, квартал.

Запись в учетные регистры осуществляется ручным способом или при помощи компьютера.

Так в СПК «Форма» запись в учетные регистры производится вручную и используются отдельные нормативы при данном методе работы (Приложение Л).

Внешний вид применяемых на практике карточек может быть различным, но наиболее распространены следующие три вида: контокоррентные, инвентарные и многоколончатые.

Контокоррентные карточки имеют одностороннюю форму, колонки "дебет" и "кредит" помещены рядом, наличие двух параллельных колонок позволяет четко видеть состояние расчетов предприятия.

Инвентарные карточки применяются для учета материальных ценностей. Вводится дополнительная графа "остаток", в которой отражается остаток средств данного вида ценностей после регистрации факта хозяйственной жизни. Таким образом, в каждом счете присутствуют три графы: приход, расход и остаток. Каждая графа делится на две колонки: количество, сумма. В заголовке карточки проставляется лимит (норматив) запаса; наличие норматива позволяет легко выяснить, не имеет ли предприятие данных средств больше, чем ему нужно, а если меньше, то в какой степени.

Многоколончатые карточки предназначены для учета фактов хозяйственной жизни с выделением в колонках их составляющих, в частности, в случае если один факт отражается комплексными суммами, то есть фиксируется, например, оплата различных расходов предприятия.

Машинные носители отличаются технически, и данные размещаются не на бумажном, а, как правило, на магнитном носителе; его особенности определяют и порядок расположения бухгалтерской информации.

Лица, составившие и подписавшие их, обеспечивают правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета.

При хранении регистров бухгалтерского учета необходимо их защитить от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления в соответствии со ст.10 Закона о бухгалтерском учете. Существует следующий порядок исправлений, вносимых в учетные регистры.

Исправление ошибок в учетных регистрах осуществляется корректурным способом, способом дополнительных проводок и методом "красного сторно".

Корректурный способ применяется в случае, если ошибка, допущенная в учетном регистре, не затрагивает корреспонденцию счетов или она быстро обнаружена и не отразилась на итогах учетных записей.

Сущность корректурного способа состоит в том, что ошибочный текст или сумма зачеркивается и над зачеркнутым (или под зачеркнутым - в зависимости от имеющихся возможностей) пишется правильный текст или сумма.

Зачеркивание производится тонкой линией так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое. При этом зачеркивается все число, если даже ошибка допущена только в одной цифре.

Исправление ошибки оговаривается и подтверждается: в документах - подписями лиц, подписавших документ, в учетных регистрах - подписью лица, производящего исправление. Оговорку об исправлении делают на полях или в конце страницы, записывая там "Исправленному верить" и правильный текст или сумму.

В бухгалтерской практике часто встречается выражение "записать красным" или "сторно". Это означает, что произведена сторнировочная запись (то есть записанные таким образом числа при подсчете учитываются со знаком "минус").

Нормативными документами порядок производства записей "сторно" не определен.

На практике применяются два распространенных варианта такой записи:

1) сторнировочная запись делается чернилами или пастой красного цвета;

2) число, подлежащее сторнированию, записывается пастой или чернилами того же цвета, что и остальные записи, а затем обводится вокруг сплошной чертой.

После регистрации хозяйственной операции в учетном регистре на бухгалтерской проводке или на самом первичном документе делается соответствующая отметка для облегчения последующей проверки правильности разноски.

По окончании месяца на каждой странице учетных регистров подводятся итоги. Итоговые записи синтетических и аналитических регистров обязательно сверяются путем составления оборотных ведомостей или другим способом.

Свободные листы могут применяться в качестве учетных регистров для всех видов учетных записей. Они просты в изготовлении и экономичны в использовании.

После утверждения годового отчета учетные регистры группируются, переплетаются и сдаются на хранение в текущий архив организации.

Содержание регистров бухгалтерского учета согласно этому же Закону является коммерческой тайной, а лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета, обязаны хранить коммерческую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную законодательством Российской Федерации.

Хозяйственные операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

Совокупность учетных регистров, используемых в организации для отражения хозяйственных операций в определенной последовательности и группировке соответствующими приемами записей, образует форму бухгалтерского учета. Именно набором учетных регистров, системой их взаимодействия и документооборотом на этой стадии учета отличаются разные формы учета. Объединяет же их единство учетных принципов: подтвержденные первичными документами хозяйственные операции находят отражение в учетных регистрах способом двойной записи на счетах бухгалтерского учета в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Кроме этого, учетные регистры независимо от того, какой форме учета они принадлежат, выполняют функцию посредника между первичными документами бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетностью организации, позволяя отражать, обобщать и систематизировать учетную информацию.

# Формы бухгалтерского учета

В соответствии с действующим законодательством предприятиям, учреждениям и организациям предоставлено право самостоятельно устанавливать организационные формы и методы бухгалтерского учета, основываясь на действующих в Российской Федерации или вновь разрабатываемых Минфином России или отраслевыми министерствами и ведомствами формах учета, при соблюдении общих методологических принципов.

Таким образом, технология обработки учетных данных и система применяемых регистров зависят от форм и методов бухгалтерского учета, которые формирует главный бухгалтер.

Форма бухгалтерского учета, как отмечалось в предыдущем пункте, представляет собой строение учетных регистров и их взаимосвязь, а также последовательность и способы учетной регистрации.

Исходя из объема получаемой информации, степени подготовленности бухгалтеров и ряда других факторов, главный бухгалтер выбирает одну из следующих форм бухгалтерского учета:

* мемориально-ордерную форму (с использованием мемориальных ордеров и регистров аналитического учета);
* журнально-ордерную форму (с использованием журналов - ордеров, вспомогательных ведомостей, накопительных таблиц, регистров аналитического учета, Главной книги);
* компьютеризированное ведение учета (применение одного из вышеперечисленных способов с использованием компьютерной обработки данных);
* упрощенную форму для субъектов малого предпринимательства.

Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета применяется в нескольких вариантах в зависимости от отраслевых особенностей и типа предприятия. В ней сочетаются книжные и карточные разработочные и группировочные учетные регистры. Синтетический учет ведется в книгах или многографных ведомостях, а для аналитического учета используются книги, ведомости и карточки.

Мемориальный ордер - это документ, в котором отражается бухгалтерская проводка. В нем указываются номер ордера, месяц, год, содержание записи, суммы, наименование дебетуемого и кредитуемого счетов (корреспонденция счетов).

Проверенные и принятые к учету документы систематизируются по датам совершения операций (в хронологическом порядке) и оформляются мемориальными ордерами - накопительными ведомостями, которым присваиваются постоянные номера. Например, мемориальный ордер 1 - накопительная ведомость по кассовым операциям; мемориальный ордер 2 - свод расчетных ведомостей по заработной плате и т.д.

Документы, приложенные к мемориальным ордерам, являются основанием для записей в регистрах аналитического учета.

По операциям, не поддающимся систематизации, и по операциям "Сторно" составляются отдельные мемориальные ордера, которые нумеруются за каждый месяц в отдельности.

В организациях, в которых по объему операций не требуется составления накопительных ведомостей, корреспонденция счетов указывается на отдельных мемориальных ордерах или на оттисках штампа, проставляемых непосредственно на первичных документах с присвоением соответствующих номеров. Штамп должен содержать те же обязательные реквизиты, что и мемориальный ордер (номер, дату составления, корреспонденцию счетов, сумму, подпись ответственного лица), и ряд дополнительных (по необходимости).

Отдельные мемориальные ордера составляются по мере совершения операций, но не позднее следующего дня по получении первичного документа, как на основании отдельных документов, так и на основании группы однородных документов. Корреспонденция счетов в мемориальном ордере записывается в зависимости от характера операций по дебету одного счета и кредиту другого счета, или дебету одного счета и кредиту нескольких счетов, или, наоборот, по кредиту одного счета и дебету нескольких счетов.

Мемориальные ордера подписываются главным бухгалтером или его заместителем и исполнителем, а при централизованном учете - кроме того, и руководителем группы учета.

Данные мемориальных ордеров переносятся в Главную книгу, в которой каждый разворот соответствует отдельному счету. При этом по левой стороне счета отражаются данные о хозяйственных операциях по дебету, а по правой стороне - по кредиту этого счета.

Итоги по дебету и кредиту счетов Главной книги записываются в оборотную ведомость, построенную с использованием синтетических счетов, на основании которой составляется бухгалтерский баланс.

Схема последовательности записипри мемориально-ордерной форме учета представлена на рисунке 4.

Первичные документы

Кассовая книга

Группировочные

накопительные

ведомости

Мемориальные

ордера

Картотека аналитических счетов

Регистрационный

журнал

Главная книга

Оборотные ведомости

по аналитическим

счетам

Оборотная ведомость по

синтетическим счетам

**Рисунок 4.** *Схема последовательности записи при мемориально-ордерной системе учета*

Баланс

Мемориально-ордерная форма учета выделяется среди других форм учета простотой и наглядностью ее учетных регистров. В то же время при преимущественно ручном заполнении учетных регистров объем рутинной работы чрезвычайно велик, что послужило причиной разработки журнально-ордерной формы бухгалтерского учета.

**Пример.** Согласно учетной политики СПК «Форма» на данном предприятии используется мемориально-ордерная форма учета.

Последовательность записей хозяйственных операций, установить их взаимосвязь и понять последовательность учетной регистрации можно на примере счетов:

* 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
* 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
* 50 «Касса».

Основными проводками, связывающие эти счета будут следующие:

Д 71 К 50 – выдано из кассы в подотчет.

Д 50 К 71 – возвращена неизрасходованная подотчетная сумма.

Д 50 К 62 – оприходованы наличные деньги, поступившие от покупателя.

Схематично последовательность записей можно представить следующим образом (рисунок 5).

Регистрационный журнал

Журнал - Главная

Бухгалтерский баланс

Мемориальный журнал по счету 71

Оборотная ведомость по аналитическому учету по счету 71

КО – 1, КО - 2

КО - 4

КО - 3

Форма №4

(строка160)

**Рисунок 5.** *Пример последовательности записи в учетные регистры СПК «Форма»*

Как можно заметить, в данной схеме нет элемента – оборотной ведомости по синтетическому учету по счету 71, что объясняется желанием главного бухгалтера предприятия облегчить учетные записи в регистрах.

Данную последовательность можно проследить и по самим документам (Приложения М, Н, П, Р, С, Т, У). Данные учета представлены за август 2003 года.

Организация и ведение учета с применением журнально-ордерной формы регламентируются Инструкцией по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства (утвержденной Письмом Минфина СССР от 08.03.1960 N 63, в ред. Письма Минфина СССР от 12.01.1983 N 4) с последующими Рекомендациями по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства, утвержденными Письмом Минфина России от 24.07.1992 N 59. В отношении небольших предприятий действует Инструкция по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства для небольших предприятий и хозяйственных организаций, утвержденная Письмом Минфина СССР от 06.06.1960 N 176.

Журнально-ордерная форма учета основана на применении накопительных регистров и линейно - позиционного способа записи.

Крупные организации используют единую журнально-ордерную форму счетоводства, а для небольших предприятий предусмотрена возможность осуществления бухгалтерского учета с применением ограниченного числа журналов - ордеров.

Эта форма бухгалтерского учета основывается на принципах накапливания и систематизации данных первичных документов в учетных регистрах, позволяющих обеспечить синтетический и аналитический учет средств источников и хозяйственных операций по всем разделам бухгалтерского учета и исключить необходимость оформления мемориальных ордеров.

Хронологическая и систематическая записи хозяйственных операций осуществляются одновременно как единый рабочий процесс.

Записи в накопительные регистры производятся в разрезе показателей, необходимых для управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятия, а также для целей составления отчетности. Аналитический и синтетический учет осуществляются, как правило, в единой системе записей, с использованием двух видов учетных регистров: журналов-ордеров и вспомогательных ведомостей.

Записи в накопительные регистры производятся в разрезе показателей, необходимых для руководства и контроля за финансово - хозяйственной деятельностью организации, а также для составления промежуточной и годовой отчетности.

При этом предприятия могут самостоятельно приспосабливать применяемые регистры бухгалтерского учета к специфике своей деятельности при соблюдении общих методологических принципов, установленных Законом о бухгалтерском учете. Для журнально-ордерной формы существует единый перечень типовых регистров (Приложение Ф)

По некоторым видам счетов, по которым имеется значительное количество лицевых счетов, могут быть заведены в качестве исключения карточки аналитического учета, и на основе их данных в конце месяца могут составляться оборотные ведомости.

Кроме того, ведутся инвентарные карточки или книги учета объектов основных средств, карточки или ведомости учета затрат на производство по калькулируемым объектам, а также сортовые сальдовые ведомости по учету материалов, сортовые (сальдовые или оборотные) ведомости по учету готовых изделий.

Основными регистрами этой формы учета являются журналы-ордера. Вспомогательные ведомости применяются обычно в случае, если необходимые аналитические показатели сложно получить непосредственно в журналах-ордерах. Поэтому данные первичных документов предварительно группируются в ведомостях, а их итоги переносятся затем в журналы-ордера.

В основу построения журналов-ордеров и вспомогательных ведомостей положен кредитовый признак регистрации хозяйственных операций: данные первичных документов записываются только по кредиту соответствующих счетов с одновременным отражением оборотов по дебету корреспондирующих счетов.

В порядке исключения кассовые операции, операции по расчетному и валютному счетам в банке регистрируются в журнале-ордере по кредиту, а в ведомости - по дебету счетов, предназначенных для учета указанных операций. Это необходимо для контроля, а также для того, чтобы не разобщать кассовые и банковские документы записями в различных журналах-ордерах.

Итоговые данные журналов-ордеров в конце месяца переносятся в Главную книгу.

По данным Главной книги составляется сальдовый бухгалтерский баланс. В случае если остатки по бухгалтерскому учету следует показывать в сальдовом балансе по нескольким статьям, запись производится на основании учетных регистров.

Главная книга открывается на год и служит для обобщения данных из журналов-ордеров, взаимной проверки правильности произведенных записей по отдельным счетам и для составления сальдового бухгалтерского баланса. В ней записываются сальдо на начало месяца, обороты по дебету и кредиту счетов и сальдо на конец года по каждому синтетическому счету. В Главной книге данные о текущих оборотах имущества (средств) записываются только по синтетическим счетам. Обороты по кредиту каждого синтетического счета отражаются одной записью, а обороты по дебету - в корреспонденции с кредитуемыми счетами. Проверка правильности записей, произведенных в Главной книге, осуществляется путем подсчета сумм оборотов и сальдо по всем счетам бухгалтерского учета.

Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также суммы дебетовых и кредитовых сальдо должны быть соответственно равны.

При использовании журнально-ордерной формы учета отпадает необходимость в составлении шахматной контрольной ведомости и шахматного баланса, а также баланса оборотов по счетам.

Применение Главной книги, журналов-ордеров по кредитуемым счетам с указанием дебета счетов в порядке бухгалтерской корреспонденции позволяет осуществить экономическую группировку операций и ограничить записи данных об этих операциях.

Таким образом, в основу построения единой журнально-ордерной формы счетоводства положены следующие важнейшие принципы:

* производство записей в журналах - ордерах в порядке регистрации операций только по кредиту счета в корреспонденции с дебетуемыми счетами;
* совмещение, как правило, в единой системе записей синтетического и аналитического учета;
* отражение в бухгалтерском учете хозяйственных операций в разрезе показателей, требующихся для контроля и составления промежуточной и годовой отчетности;
* применение объединенных журналов - ордеров по счетам, счетно и экономически связанным друг с другом;
* применение регистров с заранее указанной корреспонденцией счетов, номенклатурой статей аналитического учета, с показателями, требующимися для составления периодической и годовой отчетности;
* применение месячных журналов - ордеров.

Записи в регистрах производятся по мере поступления документов либо итогами за месяц, в зависимости от характера и содержания операции.

На документах, данные которых включены в журналы - ордера и ведомости, указываются номера соответствующих регистров и порядковые номера записи (номер строки).

По документам, данные по которым отражены в регистрах общим итогом, номер регистра и порядковый номер записи приводятся на отдельном листе, прикрепляемом к сброшюрованным документам.

Итоговые записи в журналах - ордерах подлежат обязательной сверке с данными первичных документов, на основании которых произведены эти записи. Это обеспечивает надлежащий контроль за правильностью учета хозяйственных операций.

В тех журналах - ордерах, учетные записи в которых не могут быть проконтролированы путем их сопоставления с соответствующими показателями других регистров, общий итог по кредиту счета проставляется на основе подсчета сумм по первичным документам. Итоговые данные по документам используются для проверки полученных в журнале - ордере итогов по отдельным корреспондирующим счетам.

Суммы, относимые в дебет тех счетов, по которым аналитический учет ведется в соответствующих им журналах - ордерах или ведомостях, расшифровываются и группируются по субсчетам или статьям аналитического учета.

На крупных предприятиях, организациях и стройках такая расшифровка осуществляется в специальных листках - расшифровках, которые составляются по дебетовому признаку: на каждый дебетуемый счет, по которому требуется аналитическая группировка, открывается отдельный листок - расшифровка. При этом, если в дебет данного счета относятся суммы с кредита нескольких счетов, сосредоточенных в одном журнале - ордере или размещенных в разных журналах - ордерах, но ведущихся одним счетным работником, указанная группировка осуществляется в одном листке - расшифровке.

Аналогичные листки - расшифровки составляются к ведомостям учета дебетовых оборотов по кассе и расчетным счетам.

Записи в листках - расшифровках производятся по данным однородных документов, итогами за день или более продолжительный период, а в необходимых случаях - по данным отдельных документов с кратким пояснением содержания операции. По окончании отчетного месяца заполненные листки - расшифровки передаются работнику, ведущему журналы - ордера, в которых должны найти отражение аналитические данные по соответствующим счетам. После записи в регистры данных листков - расшифровок они приобщаются к остальным документам, являющимся основанием для заполнения этих регистров.

В тех журналах - ордерах, в которых отражаются аналитические данные, записи производятся итогами за месяц, которые устанавливаются подсчетом сумм по соответствующим документам, предварительно сгруппированным в разрезе требующихся аналитических данных.

На всех регистрах указывается название месяца, в котором они заполняются, а в необходимых случаях - и наименования синтетических счетов.

В конце месяца регистры подписываются лицами, производившими записи. Все журналы - ордера подписываются, кроме того, главным бухгалтером организации или уполномоченным им на то лицом.

В регистрах, из которых необходимые показатели переносятся в Главную книгу или в другие регистры, делается соответствующая отметка.

После записи в Главную книгу итогов журналов - ордеров никакие исправления в них не допускаются. Необходимые уточнения оборотов оформляются специально составляемой бухгалтерской справкой. Данные справки заносятся в Главную книгу обособленно.

Изменение оборотов в текущем месяце по операциям, относящимся к прошлым периодам, отражается в журналах - ордерах дополнительной записью (уменьшение оборотов - метод "красное сторно").

Таким образом, общая схема документооборота в рамках журнально-ордерной формы учета выглядит следующим образом (Рисунок 6).

Кассовая книга

Первичные документы

Картотека

аналитических

счетов

Группировочные

накопительные

ведомости

Журналы-ордера

Оборотные ведомости

по аналитическим

счетам

Главная книга

Баланс

**Рисунок 6.** *Последовательность записи* *при журнально-ордерной системе учета*

Простая форма состоит в регистрации всех хозяйственных операций и выявлении результатов деятельности предприятия в одном регистре - книге учета хозяйственных операций.

Простая форма бухгалтерского учета применима на малых предприятиях, совершающих незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более тридцати в месяц), не осуществляющих производства продукции и работ, связанного с большими затратами материальных ресурсов. В этом случае учет всех операций осуществляется путем их регистрации только в Книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности (далее - Книга) по форме N К-1 (этот и прочие перечисленные применительно к упрощенной форме учета регистры утверждены Приказом Минфина России от 21.12.1998 N 64н, который устанавливает порядок их заполнения).

Наряду с Книгой для учета расчетов по оплате труда с работниками и по налогу на доходы с бюджетом малое предприятие должно вести также Ведомость учета заработной платы по форме N В-8.

Книга является регистром аналитического и синтетического учета, на основании которого можно определить наличие имущества и денежных средств, а также их источников у малого предприятия на определенную дату и составить бухгалтерскую отчетность.

Книга является комбинированным регистром бухгалтерского учета, который содержит все применяемые малым предприятием бухгалтерские счета и позволяет вести учет хозяйственных операций на каждом из них. При этом она должна быть достаточно детальной для обоснования содержания соответствующих статей бухгалтерского баланса.

Малое предприятие может вести Книгу в виде ведомости, открывая ее на месяц (при необходимости используя вкладные листы для учета операций по счетам), или в форме собственно книги, в которой учет операций ведется весь отчетный год. В этом случае Книга должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице записывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписями руководителя малого предприятия и лица, ответственного за ведение бухгалтерского учета на малом предприятии, а также оттиском печати малого предприятия.

Книга позволяет выводить сальдо по каждому счету на 1-е число следующего месяца. Непосредственно на основании этих итогов составляется бухгалтерская отчетность малого предприятия.

Форма бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия приемлема для малых предприятий, осуществляющих производство продукции (работ, услуг), и включает следующие регистры бухгалтерского учета:

* ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений - форма N В1;
* ведомость учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям, - форма N В-2;
* ведомость учета затрат на производство - форма N В-3;
* ведомость учета денежных средств и фондов - форма N В-4;
* ведомость учета расчетов и прочих операций - форма N В-5;
* ведомость учета реализации - форма N В-6 (оплата);
* ведомость учета расчетов и прочих операций - форма N В-6 (отгрузка);
* ведомость учета расчетов с поставщиками - форма N В-7;
* ведомость учета оплаты труда - форма N В-8;
* ведомость (шахматная) - форма N В-9.

Каждая ведомость применяется, как правило, для учета операций по одному из используемых бухгалтерских счетов.

Сумма по любой операции записывается одновременно в двух ведомостях: в одной - по дебету счета с указанием номера кредитуемого счета, в другой - по кредиту корреспондирующего счета и аналогичной записью номера дебетуемого счета. В обеих ведомостях делается запись на основании форм первичной учетной документации о сути совершенной операции либо даются пояснения, шифры и др.

Остатки средств в отдельных ведомостях должны сверяться с соответствующими данными первичных документов, на основании которых были произведены записи (кассовые отчеты, выписки банков и др.).

Месячные итоги финансово-хозяйственной деятельности малого предприятия, отраженные в ведомостях, обобщаются в ведомости (шахматной) по форме N В-9, на основании которой составляется оборотная ведомость.

Оборотная ведомость является основанием для составления бухгалтерского баланса малого предприятия.

Во всех применяемых ведомостях указывается месяц, в котором они заполняются, а в необходимых случаях - наименование синтетических счетов. В конце месяца после подсчета итога оборотов ведомости подписываются лицами, производившими записи учета на малом предприятии.

Схема последовательности записив пределах этой формы учета выглядит следующим образом:

Первичные документы

Кассовая книга

Ведомости

Шахматная ведомость

Оборотная ведомость

Баланс

**Рисунок 7.** *Схема последовательности записи при упрощенной форме бухгалтерского учета*

На практике создание и заполнение учетных регистров в бухгалтерском учете организации с последующим формированием на основе обработанных данных бухгалтерской финансовой отчетности все в большей степени автоматизируется. В ходе автоматизации наблюдается взаимопроникновение описанных форм бухгалтерского учета: программные продукты обычно предусматривают возможность создания учетных регистров, относящихся более чем к одной форме учета. Так, одновременно могут создаваться карточки счетов, мемориальные ордера, журналы-ордера, шахматная ведомость и т.д. Это существенно повышает возможности проведения анализа состояния отдельных счетов и финансовой ситуации в организации в целом.

# 

# Организация бухгалтерского учета

Основы порядка организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской отчетности установлены Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н (с изм. и доп. от 30 декабря 1999 г., 24 марта 2000 г.). Они позволяют правильно организовать и вести бухгалтерский учет на каждом этапе хозяйственной деятельности организации, а также составлять и представлять бухгалтерскую отчетность. Можно выделить следующие этапы организации бухгалтерского учета:

* определение порядка организации бухгалтерского учета;
* выбор форм бухгалтерского учета;
* определение порядка документирования хозяйственных операций, т.е. организации первичного учета;
* определение правил бухгалтерского учета и оценки активов и пассивов; разработка и утверждение положения об учетной политике организации и ее рабочего плана счетов;
* определение правил инвентаризации активов и пассивов;
* определение порядка составления и представления бухгалтерской отчетности.

Для обеспечения рациональной организации бухгалтерского учета большое значение имеет разработка плана его организации.

План организации бухгалтерского учета состоит из следующих элементов:

* план документации и документооборота;
* план инвентаризации;
* План счетов и их корреспонденции;
* план отчетности;
* план технического оформления учета;
* план организации труда работников бухгалтерии.

В плане технического оформления учета дается детальная характеристика формы учета, которая будет применена на данном предприятии, а также указывается, какие вычислительные машины, приборы и устройства будут использованы в организации. При выборе формы учета организации обязаны руководствоваться указаниями и инструкциями по этому вопросу, учитывать конкретные условия работы организации, хорошо знать преимущества и недостатки действующих форм бухгалтерского учета.

Значительное место в плане технического оформления учета должно быть уделено механизации и автоматизации учета. Причем помимо использования вычислительных машин в соответствующих организационных формах необходимо предусмотреть применение различных вычислительных таблиц и различного рода средств механизации измерения и счета: мерной тары, весов, счетчиков (газовых, электрических и т.п.).

В плане организации труда работников бухгалтерии определяется структура аппарата бухгалтерии и штат бухгалтерии, дается должностная характеристика каждому работнику, намечаются мероприятия по повышению квалификации, составляются графики учетных работ.

При установлении структуры аппарата бухгалтерии и форм его связи с отдельными частями организации необходимо решить вопрос о централизации или децентрализации учета.

В СПК «Форма» учетный аппарат организации сосредоточен в главной бухгалтерии и в ней осуществляется ведение всего синтетического и аналитического учета на основе первичных и сводных документов, поступающих из отдельных подразделений организации. В самих подразделениях осуществляют лишь первичную регистрацию хозяйственных операций. То есть на данном предприятии сформирована централизация учета.

При децентрализации учета учетный аппарат рассредоточен по отдельным производственным подразделениям организации, где осуществляется синтетический и аналитический учет. Главная бухгалтерия в этом случае баланс и отчеты по организации, а также осуществляет контроль за постановкой учета в отдельных частях организации.

В некоторых организациях применяют частичную децентрализацию учета, при которой в производственных подразделениях, кроме составления первичных документов, ведут аналитический учет по отдельным синтетическим счетам, осуществляют учет производственных затрат, исчисляют фактическую себестоимость изделий и т.п. Однако законченный бухгалтерский учет в подразделениях не ведется и баланс не составляется.

Структура бухгалтерского аппарата зависит в основном от условий организации и технологии производства, объема учетной работы и наличия технических средств учета.

В настоящее время сложилось три основных типа организации структуры бухгалтерий: линейная (иерархическая), по вертикали (линейно-штабная) и комбинированная (функциональная).

При линейнойорганизации все работники бухгалтерии подчиняются непосредственно главному бухгалтеру. Такая структура бухгалтерии применяется в небольших организациях с численностью аппарата до 1—9человек.

При организации аппарата бухгалтерии по вертикалисоздаются промежуточные звенья управления (отделы, бюро, секторы, группы), возглавляемые старшими бухгалтерами. Распоряжения главного бухгалтера в этом случае передаются старшим бухгалтерам соответствующих отделов, бюро, секторов, групп, которые определяют конкретных исполнителей и контролируют выполнение работ. Данная структура бухгалтерии применяется в большинстве средних и части крупных организаций.

В средних организациях в состав бухгалтерии входят, как правило, следующие группы:

* материальная группа, отвечающая за учет приобретения материальных ценностей, их поступления и расходования. В этой же группе, как правило, ведется учет основных средств, малоценных и быстроизнашивающихся предметов;
* группа учета оплаты труда, осуществляющая учет затрат труда рабочих, исчисление заработной платы работникам., контроль за использованием фонда оплаты труда, учет всех расчетов с работниками предприятий, бюджетом, Фондом социального страхования и другими ведомствами, связанными с оплатой труда;
* производственно-калькуляционная группа, где ведется учет затрат на производство, калькулируется себестоимость продукции, выявляются результаты внутризаводского хозрасчета, составляется отчетность о производстве;
* группа учета готовой продукции, где осуществляется учет готовой продукции на складах и ее реализации;
* общая группа, работники которой ведут учет остальных операций и Главную книгу, составляют бухгалтерский баланс и другие формы финансовой отчетности.

Кроме того, в состав бухгалтерии входят группы (отделы) капитального строительства и жилищно-коммунального хозяйства.

В крупных организациях кроме перечисленных обычно выделяют группы (отделы) учета тары, учета основных средств, расчетную группу, работники которой ведут учет денежных средств и расчетов с организациями и лицами, группу подготовки и машинной обработки информации, сводно-аналитическую группу и др.

Общая схема структуры бухгалтерского аппарата средних и крупных организаций может быть представлена следующим образом:

Главный бухгалтер

Заместитель главного бухгалтера

ЖКО

ОКСа

Касса

Общая

Учета готовой продукции

Производственно-калькуляционная

Материальная

Учета оплаты труда

**Рисунок 8.** *Структура бухгалтерского аппарата*

При комбинированнойорганизации структуры бухгалтерии в ней выделяются специальные структурные подразделения (например, по производствам), выполняющие замкнутый цикл работ. Права главного бухгалтера в этом случае передаются руководителям подразделений бухгалтерий, которые самостоятельно распоряжаются в пределах установленной компетентности. Такая форма организации аппарата бухгалтерии применяется в особо крупных организациях и в производственных объединениях.

Важным этапом разработки структуры бухгалтерии является формирование системы должностей, зависящих от характера, состава и объема учетных работ на предприятии.

Основным назначением графиков учетных работ является распределение работ между исполнителями, определение времени выполнения работ, намечаются мероприятия по научной организации труда счетных работников. Графики бывают индивидуальные, структурные и сводные.

В индивидуальных графиках (календарных планах) указывается, какие работы должны выполняться каждым работником и срок их выполнения. Графиком регламентируется занятость работника и внутри рабочего дня, и на более длительные периоды (месяц, квартал и т.д.).

В структурных графиках указывается, какие работы и в какой срок должны выполняться отдельными структурными частями бухгалтерии или организации (расчетной группой бухгалтерии, складом, цехом и т.п.).

В сводном графике указываются сроки выполнения отдельных учетных работ (составление отчетности, проведение инвентаризации и т.п.) по организации в целом. В нем в обобщенном виде отражается весь учетный процесс, и ответственность за его выполнение несет главный или старший бухгалтер организации. Графики учетных работ составляются в виде таблиц, причем в таблицах предусматриваются отметки о сроках выполнения запланированных работ.

Структура бухгалтерского аппарата СПК «Форма» может быть представлена в следующем виде:

Главный бухгалтер

(Сафронова Н.М.)

Касса

(Кузнецова Л.И.)

Заведующая учетом ГСМ

(Помазова Н.В.)

Заведующая учетом оплаты труда

(Михайлович Л.А.)

Заведующая общим учетом

(Радионова Т.Н.)

То есть организация бухгалтерского учета в СПК «Форма» функционирует по линейной системе.

Руководитель организации самостоятельно может определить (в зависимости от объема учетной работы) организационную систему бухгалтерского учета в соответствующей организации:

1) учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;

2) ввести в штат должность бухгалтера;

3) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру - специалисту;

4) вести бухгалтерский учет лично.

Руководитель обязан создать необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета, обеспечить неукоснительное выполнение всеми подразделениями, службами и работниками, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера в части оформления и представления для учета необходимых документов. Он может определить своего заместителя в качестве лица, отвечающего за организацию бухгалтерского учета.

Отнесение вопроса о форме организации ведения бухгалтерского учета к компетенции руководителя организации означает, что учредители, акционеры или другие участники соответствующего юридического лица, а также собственник имущества организации не вправе своими решениями непосредственно определять форму организации учетной работы.

Учреждение бухгалтерской службы как структурного подразделения организации производится на основании соответствующего приказа или распоряжения руководителя организации. В связи с этим в нем должны быть также предусмотрены соответствующие изменения и дополнения, вносимые в штатное расписание организации.

При наличии более двух бухгалтеров бухгалтерская служба должна оформляться как структурное подразделение организации, возглавляемое главным бухгалтером, который и осуществляет руководство бухгалтерией.

В приказе (распоряжении) руководителя об учреждении бухгалтерской службы целесообразно утвердить Положение о бухгалтерской службе (бухгалтерии), а также должностные (служебные) инструкции работников бухгалтерии.

При вступлении в должность главному бухгалтеру в первую очередь необходимо ознакомиться с Положением о бухгалтерской службе, а при его отсутствии - составить данный документ. Он должен включать следующие разделы: общие положения; цели, задачи бухгалтерии; функции бухгалтерии; права и обязанности работников; взаимоотношения с другими структурными подразделениями организации; организация работы.

В Положении о бухгалтерской службе могут быть закреплены основные квалификационные требования к главному бухгалтеру. Например, на должность главного бухгалтера может быть принят специалист с опытом работы в бухгалтерии не менее пяти лет, имеющий высшее экономическое образование и аттестат профессионального бухгалтера, а также соответствующий прочим требованиям.

На главного бухгалтера (или специалиста, привлекаемого для ведения бухгалтерского учета) нежелательно возлагать обязанности, связанные с непосредственной материальной ответственностью за денежные средства и материальные ценности, а также с получением по чекам и другим финансовым документам денежных средств и материальных ценностей для организации. Руководитель организации письменным распоряжением определяет круг лиц, на которых он возлагает указанные обязанности.

На малом предприятии, не имеющем в штате кассира, обязанности последнего могут выполняться главным бухгалтером или другим работником по письменному распоряжению руководителя предприятия.

При освобождении главного бухгалтера от занимаемой должности производится сдача дел вновь назначенному на эту должность сотруднику, т.е. проводится проверка состояния бухгалтерского учета и достоверности отчетных данных, с обязательным составлением соответствующего акта, утверждаемого руководителем организации.

Главный бухгалтер несет ответственность за:

* формирование учетной политики;
* правильное ведение бухгалтерского учета всех хозяйственных операций;
* своевременное представление в установленные адреса и сроки оперативной и аналитической информации, а также бухгалтерской отчетности.

Главный бухгалтер совместно с руководителем организации подписывает документы, служащие основанием для приемки и выдачи материальных ценностей и денежных средств, расчетных, кредитных и финансовых обязательств, а также согласовывает заключаемые хозяйственные договоры. Право подписи вместо главного бухгалтера может быть предоставлено лицам, уполномоченным на это письменным распоряжением руководителя организации.

Главному бухгалтеру запрещается принимать к исполнению и оформлению документы по хозяйственным операциям, противоречащим законодательству и нарушающим договорную и финансовую дисциплину. О таких документах главный бухгалтер письменно сообщает руководителю организации. При получении от руководителя письменного распоряжения о принятии указанных документов к учету главный бухгалтер исполняет его. Всю полноту ответственности за незаконность совершенных хозяйственных операций в данном случае несет руководитель организации.

В обязанности главного бухгалтера также входит создание системы первичного учета в организации в соответствии с требованиями нормативных документов по бухгалтерскому учету. Данная система должна определять порядок и сроки движения первичных учетных документов в организации и сдачи их в бухгалтерию согласно утвержденному графику.

Рекомендуется также указывать, какие документы подписываются (утверждаются или визируются) работниками бухгалтерии, в частности главным бухгалтером.

Взаимодействие бухгалтерии с другими структурными подразделениями организации определяется движением документов.

Должностные инструкции составляются для каждого работника бухгалтерии в целях разграничения полномочий работников, определения их прав и обязанностей. Закрепление за работниками участков бухгалтерского учета позволяет избежать дублирования или неоформления отдельных хозяйственных операций.

В инструкции указывается, какие документы получает работник бухгалтерии для обработки, кому он в дальнейшем передает их, какие документы он имеет право подписывать.

Структура должностной инструкции работника бухгалтерии соответствует Положению о бухгалтерской службе и имеет следующие разделы: общие положения; функции работника; права и обязанности; взаимодействие с другими работниками бухгалтерии и организации; организация работы; правила оценки результатов работы.

Должностная инструкция работника бухгалтерии составляется главным бухгалтером и утверждается руководителем организации. После ознакомления работника с должностной инструкцией он ставит отметку "Ознакомлен", дату и подпись.

Текст должностной инструкции рекомендуется выдать бухгалтеру, что также фиксируется надписью "Инструкция получена на руки", затем ставится дата и подпись.

Принятый на работу новый главный бухгалтер имеет право изменить должностные инструкции в соответствии со своими требованиями. После этого они утверждаются руководителем организации и доводятся до работников бухгалтерии.

В случае передачи на договорных началах ведения бухгалтерского учета и отчетности централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру - специалисту заключается гражданско-правовой договор. Наиболее предпочтительным является в данном случае договор возмездного оказания услуг.

Необходимо также иметь в виду, что специфика взаимоотношений организации с субъектом, которому поручено ведение бухгалтерского учета, может вызвать необходимость заключения между ними смешанного договора, содержащего отдельные элементы договоров возмездного оказания услуг, подряда, поручения и других гражданско-правовых договоров.

К специализированным организациям, привлекаемым на договорных началах для ведения бухгалтерского учета, можно отнести организации, уставом которых предусмотрен такой вид деятельности, как ведение бухгалтерского учета. Такими организациями, в частности, могут быть бухгалтерские и аудиторские фирмы.

# Совершенствование бухгалтерского финансового учета в России в соответствие с международными стандартами и директивами Европейского экономического союза

Международные учетные стандарты определяют основные направления учета и оценки соответствующих объектов учета. Основное назначение международных учетных стандартов – гармонизация учета и отчетности в различных странах.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 6.03.98 г. №283 была утверждена Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. В качестве цели реформирования системы бухгалтерского учета в Программе зафиксировано приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

При этом предполагается:

* сформировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов;
* обеспечить увязку реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;
* оказать методическую помощь организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета.

Для приведения национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и МСФО в Программе, в частности, упоминаются такие направления, как:

* совершенствование нормативного правового регулирования;
* формирование нормативной базы (стандарты);
* методическое обеспечение (инструкции, методические указания, комментарии).

Также предлагается:

* подготовить необходимые изменения и дополнения в Федеральный закон от 21.11.96 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (в том числе по вопросу проведения аттестации бухгалтеров) и иные нормативные правовые акты;
* в течение двух лет разработать и утвердить положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, включающие основные требования международных стандартов;
* пересмотреть планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению, учитывая появление и особенности деятельности финансовых институтов, особенности обращения ценных бумаг и иные новые явления.

Ключевым элементом реформирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами являются разработка новых и уточнение ранее утвержденных положений (стандартов) по бухгалтерскому учету, внедрение их в практику.

В Программе достаточно подробно перечислены мероприятия, касающиеся совершенствования нормативной базы бухгалтерского учета и отчетности.

Согласно Программе предполагается переход от эпизодических контактов к систематической целенаправленной работе с рядом международных организаций, в том числе с Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности.

Сами по себе МСФО не порождают никаких обязанностей для бухгалтера. Отдельные положения МСФО, используемые в российской практике, должны быть непременно зафиксированы в соответствующих национальных нормативных актах - Федеральном законе "О бухгалтерском учете", положениях по бухгалтерскому учету.

Применение МСФО сегодня - дело сугубо добровольное, их неприменение ненаказуемо, поскольку наказать можно только за нарушение нормативного акта, принятого в установленном законом порядке.

За время действия Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Правительством Российской Федерации в 1998 г., осуществлен комплекс мер по пересмотру правил бухгалтерского учета и отчетности.

15 мая 2003 года был проведен методологический совет по бухгалтерскому учету при Минфине РФ. Методологический совет отмечает, что Министерство финансов Российской Федерации избрало и в сложившихся условиях проводит оптимальную политику по совершенствованию российской системы бухгалтерского учета, сближению ее с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). В этом направлении проведена значительная работа:

* обновлена нормативная база бухгалтерского учета, разработано большое количество новых положений по бухгалтерскому учету в соответствии с требованиями МСФО;
* сформированы необходимые предпосылки для формирования бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО;
* многие открытые акционерные общества, акции которых котируются на международных фондовых рынках, формируют финансовую отчетность по МСФО или американскому ГААП;
* осуществляется обучение бухгалтерских кадров высшего и среднего звена новым правилам бухгалтерского учета с активным участием профессиональных организаций;
* подготовлены и изданы учебники и учебные пособия для подготовки и переподготовки кадров бухгалтерских работников.

Особо следует отметить, что мероприятия по реформированию бухгалтерского учета в России проводятся Минфином России с соблюдением требования преемственности.

В результате на протяжении всего периода реформы была обеспечена целостность и внутренняя непротиворечивость системы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета.

Директивы Европейского экономического союза (ЕЭС) как инструмент гармонизации являются для стран-участниц обязательными, оставляя за ними свободу в выборе решений о конкретных формах и методах включения директив в национальное законодательство.

Особо важными директивами в области финансового учета и отчетности являются 4-я и 7-я.

**В 4-й Директиве,** принятой 25.07.78 г., рассматриваются вопросы годовой финансовой отчетности: формы и структура баланса и счета прибылей и убытков, содержание примечаний к этим документам. Директива содержит рекомендации по методам оценки исходя из принципа «исторической» стоимости, но допускает альтернативные методы: периодическую переоценку, восстановительную стоимость, методы учета инфляционного фактора, Директива касается также вопросов подготовки отчетов, их публикации и аудита. Правительства стран -членов ЕЭС могут вводить определенные послабления и отклонения от требований Директивы в отношении объема публикуемой информации и аудиторского контроля, но не правил оценки.

7-я **Директива** (принята 13.07.83 г.) посвящена консолидированной (сводной) отчетности. В ней дано определение экономической группы организаций, охватываемых консолидацией, и раскрывается понятие контроля как основного критерия группы.

Указанные директивы создали основу для принятия аналогичных директив в отдельных отраслях экономики.

# Выводы и предложения

Таким образом, изучив периодическую и учебную литературу по вопросам данной темы курсовой работы можно сделать следующее заключение: бухгалтерский учет не только фиксирует, зеркально отражает хозяйственные процессы. Выбирая методологию учета, бухгалтер формирует характеристику финансового положения и финансового результата предприятия, а эти данные, в свою очередь, влияют на налоговые платежи, цены акции, выплату дивидендов, капиталовложений, что приводит к перераспределению материальных, трудовых и финансовых ресурсов между отраслями хозяйства. Все это приводит к тому, что бухгалтер «не копирует хозяйственные процессы, а воссоздает их». При этом сам бухгалтерский учет ведется не ради архивных целей, а ради достижения оптимальной экономической эффективности и решения задач, возникающих в ходе хозяйственного процесса.

При рассмотрении нормативных актов, можно заметить некоторые «затруднительные» места. Так, например, закон РФ «О бухгалтерском учете» включил п.4 ст.13, в котором говорится, что в пояснительной записке «существенную информацию об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности. В пояснительной должно сообщаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, с соответствующим обоснованием».

Из этого следует, что бухгалтер, опираясь на свое профессиональное мнение, не только может, но и должен, если считает правильным, отступить от требований нормативных документов и поступить добросовестно, то есть правильно отразить финансовое положение своей организации, а совсем не так, как того требуют нормативные акты. Однако, в этом случае совершенно необходимо, чтобы эта добросовестность обеспечила достоверность бухгалтерских данных.

Из выше сказанного можно сделать следующие выводы:

* истину в бухгалтерском учете нельзя получить, слепо выполняя предписания нормативных документов;
* достоверность учетной информации зависит только от добросовестности бухгалтера.

В качестве предложений можно выделить следующие пункты:

* обеспечение открытости, понятности и полезности бухгалтерской отчетности заинтересованным пользователям;
* реализация таких подходов к бухгалтерскому учету, которые обеспечат формирование отчетной финансовой информации исходя из приоритета экономического содержания фактов хозяйственной деятельности перед их юридической формой.

# Список использованной литературы

1. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (с изменениями и дополнениями от 28.03.2002г. №32-ФЗ, от 31.12.2002г. №187-ФЗ, от 31.12.2002г. №191-ФЗ, от 10.01.2003г. №8-ФЗ)
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (вступил в силу с 01.01.99г.)», (утв. приказом Минфина РФ от 29.07.98 № 34н; с изм. и доп. от 30 декабря 1999 г., 24 марта 2000 г.).
3. Приказ Минфина РФ от 22 июля 2003 г. N 67н "О формах бухгалтерской отчетности организаций"
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению (Приказ Минфина РФ от 15 марта 2001 г. №69н.; с изм. и доп. от 7 мая 2003г.).
5. ПБУ 1/98 – Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», (утв. Приказом Минфина РФ от 9.12.1998 г. № 60н с изм. и доп. от 30 декабря 1999 г.).
6. ПБУ 4/99 - Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (утв. Приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. №43н).
7. ПБУ 7/98 - Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (утв. Приказом Минфина РФ от 25 ноября 1998 г. №56н).
8. Альбом форм первичных документов, утвержденный Госкомстатом РФ от 06.04.2001г. №26а.
9. Постановление правительства РФ от 06.03.98 № 283 «Об утверждении Программы бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, - М., 1999.
10. Методические рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций (утв. Приказом Минсельхоза РФ от 29 января 2002г. №88).
11. Ануфриев В.Е. Балансовая теория двойной записи // "Бухгалтерский учет". - № 11, 2002 г. – с.68-76.
12. Ануфриев В.Е. Классификация счетов бухгалтерского учета// "Бухгалтерский учет". - № 9, 2001 г. – с.69-77.
13. Бакаев А. Бухгалтерский учет в 2002 году //"Финансовая газета" - №3,2002 г.
14. Бакаев А.С. Основные направления развития бухгалтерского учета в России// "Бухгалтерский учет". - № 3, 2001 г. – С.3-7.
15. Безруких П.С. О переходе российских организаций на международные стандарты финансовой отчетности // "Бухгалтерский учет". - № 5, 2001 г. – 67-69.
16. Богатырева Е.И. Изменения в Плане счетов бухгалтерского учета. - №15,2003г. – с.3-12.
17. Богатырева Е.И. Об изменениях в бухгалтерской отчетности// "Бухгалтерский учет". - №19,2003г. – с.3-15.
18. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: План счетов. Корреспонденции. Учет в сельскохозяйственных организациях и кооперативах. – М.: Книга сервис, 2003г. – 333с.
19. Бухгалтерский учет/Под общ. ред. Н.А. Каморджановой. – СПб.: Питер,2001г. – 407с.
20. Василевич И.П., Уткин Ф.А. Вопросы трансформации бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО// "Бухгалтерский учет". - № 12, 2003г. – с.48-53.
21. Глушков И.Е. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных, перерабатывающих и агропромышленных предприятиях. – М.: КноРус,2001г. – 507с.
22. Глушков И.Е. Бухгалтерский учет на современном предприятии: Эффективное учебное и практическое пособие. – М.: КноРус, 2000г. – 830с.
23. Гусаковская Е.Г. На что следует обратить внимание при составлении бухгалтерской отчетности за I квартал //"Бухгалтерский учет". - № 6, 2003 г. – с.4-7.
24. Жуков В.Н. Формирование учетной политики организации// "Бухгалтерский учет". - № 4, 2003 г. – с.23-31.
25. Захарьин В.Р. Формирование учетной политики организации для целей бухгалтерского учета на 2003 год// "Консультант бухгалтера". - № 11, 2002 г. – с.24-30.
26. Касьянова Г.Ю. Документирование хозяйственных операций// "Бухгалтерский учет". - № 19, 2001 г. – с.25-28.
27. Ковалев В.В. Система регулирования бухгалтерского учета// "Бухгалтерский учет". - № 13, 2000 г. – с.64-68.
28. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2002. –640 с.
29. Николаева С. А. Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета// "Бухгалтерский учет". - № 12, 2002г. – с.54-58.
30. Новодворский В.Д., Клинов Н.Н. Требование достоверности при формировании бухгалтерской отчетности// "Бухгалтерский учет". - №14,2003г. – с.9-14.
31. Палий В.Ф. Перспективы применения МСФО в российских организациях// "Бухгалтерский учет". - № 8, 2003 г. – с.3-7.
32. Петрова В.И., Хозяева С.Г. Учетная политика для целей налогообложения// "Бухгалтерский учет". - №2,2003г. – с.33-39.
33. Пизенгольц М.З Новый План счетов для предприятий сельского хозяйства// "Главбух", Отраслевое приложение "Учет в сельском хозяйстве". - № 1, I квартал 2001 г.
34. Пизенгольц М.З. О разработке регистров учета в сельском хозяйстве// "Бухгалтерский учет". - № 22, 2001 г. – С.42-47.
35. Пизенгольц М.З. Регистры бухгалтерского учета// "Бухгалтерский учет". - № 18, 2001 г. – с.46-50.
36. Пизенгольц М.З.Бухгалтерский учет и налогообложение // "Бухгалтерский учет". - № 14, 2000 г. – с.46-49.
37. Полунина Е. Изменения в план счетов бухгалтерского учета// "Финансовая газета. Региональный выпуск". - № 33, 2003 г.
38. Потемкина Т.И. Организация документооборота в бухгалтерии//"Бухгалтерский учет". - № 24, 2001 г. – С.45-49.
39. Практическая энциклопедия бухгалтера/ Под ред. Мещерякова В. И., том 1, Корреспонденция счетов, ООО «Бератор», 2001 г.
40. Радуцкий А.Г. Применение Международных стандартов финансовой отчетности// "Бухгалтерский учет". - № 15, 2001 г. – с.76-78.
41. Репникова Ю.А. Систематизация бухгалтерского законодательства// "Бухгалтерский учет". - № 12, 2000 г. – с.47-50.
42. Российский учет и международные стандарты финансовой отчетности// "Бухгалтерский учет". - № 3, 2003 г. – с.4-8.
43. Салтыкова А.А., Шнейдман Л.З. Российская и международная финансовая отчетность: существенные различия// "Бухгалтерский учет". - № 18, 2001г. – с.50-56.
44. Соколов П.А. Составление рабочего плана счетов как элемент организации бухгалтерского учета// "Бухгалтерский учет". - № 5, 2000г. – с.9-14.
45. Фастова Е. Бухгалтеру организации АПК. Реформирование бухгалтерского учета в сельском хозяйстве// "Финансовая газета. Региональный выпуск", - № 52, 2002 г.
46. Фастова Е.В. Новые формы первичных документов для сельхозорганизаций// "Главбух", Отраслевое приложение "Учет в сельском хозяйстве". - № 2, II квартал 2003 г.
47. Финансовый учет: Учебное пособие/Под ред. проф. В.Г. Гетьмана. - М.: Финансы и статистика, 2003. – 640с.
48. Хорин А.Н. О практическом значении классификаций в бухгалтерском учете // "Бухгалтерский учет". - № 4, 2002 г. – С.53-56.
49. Шнейдман Л.З. Соответствие отчетности международным стандартам// "Бухгалтерский учет". - № 12, 2001 г. – с.59-62.