**РЕФЕРАТ**

**по теме: «Организация бухгалтерского учета»**

**1. Предмет и объекты бухгалтерского учета**

Предметом бухгалтерского учета является хозяйственная деятельность организации. Объектами, или составными частями предмета, являются имущество (хозяйственные средства, активы организации); капитал и обязательства организации (источники формирования ее имущества); хозяйственные операции, вызывающие изменение имущества и источников их формирования.

По составу и функциональной роли (характеру использования) имущество организации разделяют на две группы: внеоборотные активы (основной капитал) и оборотные активы (оборотный капитал).

Основными средствами в практике планирования и учета называют имущество со сроком полезного использования более одного года (средства труда). Их используют в различных сферах приложения общественного труда: материального производства, товарного обращения и непроизводственной. Основные средства участвуют в процессе производства длительное время, сохраняя при этом натуральную форму. Их стоимость переносится на создаваемую продукцию не сразу, а постепенно, частями, по мере износа.

Нематериальные активы – это объекты долгосрочного пользования, не имеющие физической основы, но имеющие стоимостную оценку и приносящие доход: права пользования патентами, лицензиями, ноу-хау, программными продуктами, монопольные права и привилегии, организационные расходы, товарные знаки и др. Как и основные средства, нематериальные активы переносят свою стоимость на создаваемый продукт не сразу, а постепенно, частями, по мере амортизации (износа).

Доходные вложения в материальные ценности – это вложения организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование.

В состав капитальных вложений включают затраты на строительно-монтажные работы, приобретение оборудования, инструмента, прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геологоразведочные и буровые работы и др.).

К финансовым вложениям относят инвестиции организации в государственные ценные бумаги (облигации и другие долговые обязательства), ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, предоставленные другим организациям займы. Финансовые вложения на срок более 1 года считают долгосрочными, а на срок до 1 года – краткосрочными. В состав внеоборотных активов включают долгосрочные финансовые вложения.

Оборотные активы (оборотный капитал) состоят из материальных оборотных средств, денежных средств, краткосрочных финансовых вложений и средств в расчетах.

Материальные оборотные средства – это сырье и материалы, топливо, полуфабрикаты, незавершенное производство, животные на выращивании и откорме, расходы будущих периодов, готовая продукция, предназначенная для реализации, т.е. находящаяся на складе или отгруженная покупателям.

Денежные средства образуются из остатков наличных денег в кассе организации, на расчетном счете и других счетах в банках.

Средства в расчетах включают различные виды дебиторской задолженности, под которой понимаются долги других организаций или лиц данной организации. Должники называются дебиторами. Дебиторская задолженность состоит из задолженности покупателей за купленную у данной организации продукцию, задолженности подотчетных лиц за выданные им под отчет денежные суммы и пр.

Оборотные активы отражаются во втором разделе актива баланса.

В зависимости от источников образования и целевого назначения имущество организаций разделяют на собственное (собственный капитал) и заемное (заемный капитал, созданный за счет обязательств).

Собственный капитал – это чистая стоимость имущества, определяемая как разница между стоимостью активов (имущества) организации и ее обязательствами.

Собственный капитал может состоять из уставного, добавочного и резервного капитала, фондов специального назначения, целевых финансирований и поступлений, накоплений нераспределенной прибыли. Собственный капитал отражен в первом разделе пассива баланса. Определения составных частей собственного капитала будут приведены в главе 20.

Целевое финансирование и поступление – это средства, полученные из бюджета, отраслевых и межотраслевых фондов специального назначения, от других организаций и физических лиц для осуществления мероприятий целевого назначения.

Нераспределенная прибыль – это чистая прибыль, не распределенная между акционерами (учредителями), использованная на накопление имущества хозяйствующего субъекта.

Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года формируется исходя из прибыли или убытка за отчетный год от обычной деятельности с учетом влияния на результат последствий чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийных бедствий, пожара, аварии, национализации и т.п.) в случае их возникновения.

Как уже отмечалось, часть стоимости имущества организации формируется за счет собственного капитала, другая – за счет обязательств организации перед другими организациями (физическими лицами, своими работниками (заемных средств)).

Обязательствами организаций являются краткосрочные и долгосрочные кредиты банка, кредиторская задолженность, займы и обязательства по распределению.

Краткосрочные ссуды организация получает на срок до 1 года под запасы товарно-материальных ценностей, расчетные документы в пути и другие нужды, а долгосрочные на срок от 1 года – на внедрение новой техники, организацию и расширение производства, механизацию производства и другие цели.

Под кредиторской понимают задолженность данной организации перед другими организациями, которые называются кредиторами. Кредиторов, задолженность которым возникла в связи с покупкой у них материальных ценностей, называют поставщиками, а кредиторов, которым предприятие должно по нетоварным операциям, – прочими кредиторами.

Займы – это полученные от других организаций займы под векселя и другие обязательства, а также средства от выпуска и продажи акций и облигаций организации. Займы, полученные на срок до 1 года, называют краткосрочными, а на срок более 1 года – долгосрочными.

Обязательства по распределению включают задолженности рабочим и служащим по заработной плате, органам социального страхования и налоговым органам по платежам в бюджет. Они появляются в связи с тем, что момент возникновения долга не совпадает со временем его уплаты. Обязательства по распределению по своему экономическому содержанию существенно отличаются от других привлеченных средств, так как образуются путем начисления, а не поступают со стороны.

Хозяйственные процессы. Основными хозяйственными процессами промышленной организации являются процессы снабжения, производства и реализации продукции. Эти процессы состоят из отдельных хозяйственных операций, содержанием которых являются движение средств, смена одной формы средств другой. Например, при реализации готовой продукции средства предприятия меняют товарную форму на денежную.

У организации могут быть и другие хозяйственные операции (по ремонту основных средств, капитальному строительству и др.), однако основное содержание ее работы составляют процессы снабжения, производства и реализации продукции, которые взаимосвязаны, дополняют друг друга и являются объектами бухгалтерского учета.

**2. Документирование (создание документов) хозяйственных операций**

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, оформляются оправдательными документами.

Документ – это материальный объект с информацией, закрепленной созданным человеком способом для ее передачи во времени и пространстве.

Эти документы являются первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Бухгалтерскими документами оформляются любые хозяйственные операции в той последовательности, в какой они совершаются. Это обеспечивает сплошной, непрерывный учет всех объектов учета; юридическое обоснование бухгалтерских записей, которые делают на основании документов, имеющих доказательную силу; использование документов для текущего контроля и оперативного руководства хозяйственной деятельностью организаций; контроль за сохранностью собственности, так как документами подтверждается материальная ответственность работников за доверенные им ценности; укрепление законности, поскольку документы служат основным источником сведений для последующего контроля правильности, целесообразности и законности каждой хозяйственной операции при документальных ревизиях.

Формы и реквизиты документов. Форма документа определяется совокупностью показателей (реквизитов) и их расположением в документах.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных (типовых) форм первичной учетной документации.

С 1 января 1999 г. организации применяют формы первичных учетных документов, содержащихся в Альбоме новых унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденном постановлением Госкомстата России от 30.10.97 г. №71.

Унифицированные формы первичных документов должны применяться в организации без изменений. Формы первичных документов, не предусмотренных альбомами унифицированных первичных документов, разрабатываются организацией самостоятельно. При этом они должны содержать все обязательные реквизиты (показатели): наименование документа, дату составления; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении); наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи указанных лиц. Перечень должностей лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

В зависимости от характера операции и технологии обработки данных в первичные документы могут быть включены дополнительные реквизиты.

Первичные документы должны быть составлены в момент совершения операции, а если это не представляется возможным, – непосредственно по окончании операции.

Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов могут составляться сводные учетные документы.

Первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации. В последнем случае организация обязана изготовлять за свой счет копии таких документов на бумажных носителях для других участников хозяйственных операций, а также по требованию органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством Российской Федерации, суда и прокуратуры.

Ответственность за своевременное и доброкачественное создание документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы.

Своевременное и достоверное создание первичных документов, передача их в установленном порядке и установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете производятся в соответствии с утвержденным в организации графиком документооборота.

Единую форму документов в России разрабатывают централизованно. Разработка таких форм для оформления однородных хозяйственных операций в различных организациях называется унификацией. В России унифицированы формы кассовых документов, почти все банковские документы и некоторые другие. Они обязательны для всех отраслей народного хозяйства.

Наряду с унификацией важное значение имеет стандартизация документов, под которой понимают установление одинаковых стандартных размеров бланков типовых документов.

Порядок составления и обработки документов. Документы следует составлять на бланках установленной формы с заполнением всех реквизитов. Если некоторые реквизиты не заполнены, то свободное место прочеркивают.

Запись в документах делают чернилами, шариковой ручкой или на пишущих и счетных машинах. В денежных документах сумму указывают цифрами и прописью. Документы должны быть оформлены аккуратно, текст и цифры написаны четко и разборчиво. Если в тексте или цифрах допущена ошибка, то ее следует зачеркнуть (так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое) и написать сверху правильный текст или сумму. Затем правильный текст или сумму повторяют на полях документа и заверяют подписью лица, оформляющего документ.

В кассовых и банковских документах исправления делать не разрешается.

Поступающие в бухгалтерию документы обязательно проверяют. Прежде всего производят проверку по форме, в процессе которой устанавливают необходимое количество заполненных реквизитов, наличие и правильность подписей, четкость и разборчивость заполнения документа. Затем осуществляют арифметическую проверку, при которой определяют правильность подсчетов в документе. После этого документы проверяют по существу, устанавливают законность и целесообразность хозяйственных операций.

Проверенные и принятые бухгалтерией документы подвергают бухгалтерской обработке, под которой понимают их расценку, группировку и разметку (контировку).

Под расценкой, или таксировкой, документов понимают денежную оценку указанных в документе материальных ценностей. Группировка – это подбор однородных документов в пачки, что позволяет делать записи общими итогами. На основе групп первичных документов часто составляют сводные. Разметка, или контировка, заключается в определении и записи корреспондирующих счетов по каждой хозяйственной операции, отраженной в документах.

После разметки данные документов о хозяйственных операциях записывают в синтетических и аналитических счетах, а использованные документы сдают в архив. Путь, который проходят документы от момента выписки до сдачи на хранение в архив, называется документооборотом.

Перед сдачей документов в архив их необходимо соответствующим образом подготовить. С этой целью однородные первичные документы формируются в дела, содержащие обычно до 250 листов при толщине не более 4 см.

При формировании дел необходимо соблюдение следующих требований: документы постоянного и временного сроков хранения необходимо группировать в дела раздельно; подлинники должны быть отделены от копий, годовые планы и отчеты – от квартальных и месячных; в дело должно быть включено по одному экземпляру каждого документа.

Каждый документ, помещенный в дело, должен быть оформлен в соответствии с требованиями государственных стандартов и других нормативных актов.

В дело группируются документы одного периода – месяца, квартала, календарного года, кроме переходящих дел (например, личные дела, не закрывающиеся при окончании календарного года). При наличии в деле документов за несколько месяцев документы помесячно разделяются листами бумаги с указанием месяца.

Приложения к документам, независимо от даты их утверждения или составления, присоединяются к документам, к которым они относятся.

Сложились определенные правила группировки в дела по видам и хронологии. Уставы, положения, инструкции, утвержденные распорядительными документами, являются приложениями к ним и группируются вместе с указанными документами; приказы по основной деятельности группируются отдельно от приказов по личному составу; подлинные экземпляры приказов по основной деятельности систематизируются и подшиваются в дела вместе с приложениями в порядке их номеров. Документы к приказам по основной деятельности группируются и подшиваются отдельно.

Приказы по личному составу группируются в дела в соответствии с установленными сроками их хранения. Документы, являющиеся основанием для издания приказа по личному составу, подшиваются в личные дела сотрудников или образуют самостоятельное дело приложений к данным приказам.

Плановые и отчетные документы хранятся в делах того года, к которому они относятся по своему содержанию, независимо от времени их составления или даты поступления. Например, отчет за 2004 г., составленный в 2005 г., должен быть отнесен к 2004 г.

Документы в отчетах необходимо располагать в определенной последовательности. Например, документы отчета о финансовой деятельности организации, состоящие из баланса, объяснительной записки и приложений к нему, располагают в таком порядке: объяснительная записка к отчету, затем баланс и в конце – приложения. Лицевые счета сотрудников организации по заработной плате группируются в самостоятельные дела и располагаются в них в алфавитном порядке фамилий. Протоколы заседаний совета трудового коллектива или собрания акционеров организации группируются по хронологии и порядку номеров. Документы, подготовленные к заседаниям, помещаются после протоколов в последовательности рассмотрения вопросов.

Переписка группируется за календарный год и систематизируется в хронологической последовательности: документ-ответ помещается за документом-запросом. Обзоры, докладные записки, акты, справки и другие документы, отражающие основное содержание деятельности организации, группируются в одном деле при условии, что они касаются одного и того же вопроса.

Папки с документами переплетаются. На титульном листе указываются наименование организации, название и порядковый номер в деле с начала года, отчетный период (год, месяц), номер ведомости, общее количество листов в деле, срок хранения дела.

Сроки хранения отдельных первичных документов, ведомостей, отчетов и других материалов определены «Перечнем типовых управленческих документов, образующихся в деятельности организаций, с указанием сроков хранения».

В соответствии с этим Перечнем к документам со сроком хранения 1 год относят переписку о сроках представления бухгалтерской и финансовой отчетности; к документам со сроком хранения 5 лет – квартальные балансы и отчеты организаций с объяснительными записками, протоколы заседаний комиссий по рассмотрению и утверждению квартальных бухгалтерских балансов и отчетов, вспомогательные книги и картотеки системного и внесистемного учета, контрольные книги, журналы и ведомости, шахматные журналы, кассовые книги, книги и картотеки подотчетных лиц, оборотные и накопительные ведомости по аналитическим и синтетическим балансовым счетам, кассовые оправдательные документы, главные книги и журналы, а также акты документальных ревизий финансово-хозяйственной деятельности организаций и материалы к ним; к документам со сроком хранения 10 лет–годовые балансы и отчеты организаций с объяснительными записками, передаточные и разделительные балансы, ликвидационные балансы с приложениями и объяснительными записками, протоколы заседаний комиссий по рассмотрению и утверждению годовых бухгалтерских балансов и отчетов, инвентарные описи, сличительные ведомости, протоколы заседаний инвентаризационной комиссии по рассмотрению сличительных ведомостей и другие материалы по инвентаризации зданий и сооружений, книги и картотеки по учету зданий и сооружений. Паспорта зданий, сооружений и оборудования хранят до списания с баланса указанных ценностей. Лицевые счета рабочих и служащих должны храниться 75 – В лет, где В-возраст лиц на момент прекращения ведения лицевого счета. При отсутствии лицевых счетов расчетные ведомости на выдачу заработной платы должны храниться в течение 75 лет. При прекращении деятельности организации документы, связанные с начислением и выплатой заработной платы работникам, подлежат обязательной сдаче в государственные архивы.

Порядок и сроки хранения документов акционерных обществ (АО) определены соответствующим постановлением Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг.

В постановлении указывается, что должны храниться в соответствии с Перечнем типовых управленческих документов, утвержденных Федеральной архивной службой России (9), следующие документы АО:

подтверждающие права общества на имущество, находящееся на его балансе;

внутренние документы общества;

иные документы, предусмотренные правовыми актами РФ, уставом общества, органами управления общества.

Остальные документы в зависимости от сроков хранения разделены на три группы:

не менее 1 года – документы месячной бухгалтерской отчетности и иные документы, содержащие информацию, подлежащую опубликованию или раскрытию иным способом в соответствии с федеральным законом;

не менее 5 лет – документы бухгалтерского учета общества и квартальной бухгалтерской отчетности, отчеты независимых оценщиков, квартальные отчеты эмитентов за II, III, IV кварталы отчетного года;

постоянно – годовые отчеты общества, документы годовой и сводной (консолидированной) бухгалтерской отчетности, квартальные отчеты эмитента за I квартал финансового года, описи документов, передаваемых на постоянное хранение в архив общества, акты о выделении документов общества с истекшим сроком хранения к уничтожению, учредительные документы общества, протоколы общих собраний акционеров, ревизионной комиссии, заседаний коллегиального исполнительного органа, решения единоличного исполнительного органа, решения о выпуске ценных бумаг и отчеты об итогах их выпуска, положение о филиале или представительстве общества, бюллетени для голосования, списки лиц, составляемых обществом для осуществления акционерами своих прав (в том числе аффилированных), заключения ревизионной комиссии.

Хранение документов АО обеспечивается его единоличным исполнительным органом, а в структурных подразделениях – их руководителями.

Общества, имеющие собственный архив, все расходы по хранению документов учитывают в составе общехозяйственных расходов.

Общества, пользующиеся услугами специализированных архивов, обычно отражают расходы по хранению документов по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» с кредита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Списание указанных расходов в затраты отчетного месяца отражают по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» с кредита счета 97.

Отбор документов, образовавшихся в деятельности общества, для их дальнейшего хранения или уничтожения осуществляется экспертной комиссией, возглавляемой одним из руководителей организации. Решение экспертной комиссии, в том числе акты о выделении документов с истекшими сроками хранения, утверждаются руководителем организации. Указанный акт вместе с описями хранится в архиве общества в формируемом деле.

В случае ликвидации АО документы по личному составу работников передаются в Государственный архив. Если общество имело договор с учреждением Государственного архива и часть его документов отнесена к составу Архивного фонда РФ, то эти документы также передаются в Государственный архив.

Место хранения остальных документов общества определяется председателем ликвидационной комиссии или конкурсным управляющим.

Изъятие первичных документов у организации разрешается только органам дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судам и налоговым инспекциям на основании их постановлений в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации. Изъятие документов оформляется протоколом, копия которого вручается под расписку руководителю организации или главному бухгалтеру.

С разрешения и в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов, главный бухгалтер или другое должностное лицо может снять копии с изъятых документов с указанием основания и даты изъятия.

В случае пропажи или гибели первичных документов руководитель организации назначает комиссию по расследованию причин их пропажи или гибели. Результаты работы комиссии оформляют актом, который утверждается руководителем организации.

Отсутствие документов считается грубым нарушением Правил учета доходов и расходов. Штраф за это нарушение составляет в соответствии со ст. 120 НК РФ 5000 руб., а если отсутствие документов привело к занижению налога, то штраф составит 10% от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 000 руб.

Чтобы избежать ответственности, необходимо доказать невиновность организации в отсутствии документов. Для этой цели составляются акты, утверждаемые руководителем организации и подтверждаемые соответствующими справками (о пожаре – из пожарной части, о краже – из милиции и т.д.).

При принятии дел новый главный бухгалтер должен провести инвентаризацию и составить акты на отсутствующие документы. Затем целесообразно принять меры по восстановлению отсутствующих документов.

**3. Счета и двойная запись**

Понятие в счетах бухгалтерского учета

Непрерывное текущее наблюдение и контроль за хозяйственными операциями и за изменениями в составе имущества и источников его формирования осуществляются с помощью системы счетов бухгалтерского учета.

Счета открываются на каждый экономически однородный вид имущества, источников его формирования и хозяйственных операций в соответствии с классификацией объектов учета (счета «Касса», «Расчетные счета», «Основные средства», «Уставный капитал» и др. Счет имеет форму двусторонней таблицы с указанием «Дебет» и «Кредит».

В соответствии с делением бухгалтерского баланса на актив и пассив различаются активные и пассивные счета бухгалтерского учета.

Активными называются счета, предназначенные для учета имущества организации (счёта «Касса», «Расчетные счета», «Основные средства» и др.). Пассивные – это счета для учета обязательств организации (источников формирования имущества организации; счета «Уставный капитал», «Добавочный капитал» и др.).

Запись на счетах начинают с указания начального остатка (или начального сальдо») имущества или источников его формирования. При этом в активных счетах начальный остаток отражается по дебету счета, а в пассивных – по кредиту.

Затем на счетах отражают все операции, вызывающие изменения начальных остатков. Суммы, увеличивающие начальный остаток, записывают на стороне остатка, а суммы, уменьшающие начальный остаток, – на противоположной стороне. Следовательно, в активных счетах увеличение будет отражаться по дебету счета, а уменьшение – по кредиту; в пассивных, наоборот, увеличение – по кредиту счета, а уменьшение – по дебету. Если сложить суммы всех операций, записанных на сторонах счета, то получаются обороты счета. Итоговая сумма, записанная по дебету счета, называет-

«Дебет» и «кредит» – слова латинского происхождения. В переводе на русский язык слово «дебет» означает «он должен», отсюда дебитор – должник или заемщик. Слово «кредит» означает «он верит, доверяет», отсюда кредитор – заимодатель, т.е. лицо, давшее деньги или другие ценности другому лицу. В настоящее время слова «дебет» и «кредит» превратились в простые термины, обозначающие стороны счета (дебет – левая сторона счета, кредит – правая сторона). «Сальдо» – слово итальянского происхождения, означает «расчет», применяется для обозначения разницы между дебетом и кредитом.

Конечный остаток (конечное сальдо) по счету определяют, прибавляя к начальному остатку оборот той же стороны счета и вычитая из полученного итога оборот противоположной стороны. Конечный остаток записывают на той же стороне, где начальный остаток. Следовательно, для установления конечного сальдо в активных счетах к начальному сальдо прибавляют оборот по дебету и вычитают оборот по кредиту. Новый остаток записывают по дебету счета (возможно, что его не будет).

В пассивных счетах для определения конечного сальдо к начальному остатку прибавляют оборот по кредиту и вычитают оборот по дебету. Новый остаток отражают по кредиту счета; возможно, что его не будет. Если первоначального остатка не было, то сальдо на конец отчетного периода находят вычитанием из большего оборота меньшего. Записывают его на той стороне счета, на которой была отражена сумма большего оборота.

Помимо счетов для учета имущества организации (активных) и источников его формирования (пассивных) в бухгалтерском учете существуют счета, на которых отражаются одновременно и имущество организации, и источники его формирования, – активно-пассивные.

Активно-пассивные счета бывают двух видов: с односторонним сальдо (дебетовое либо кредитовое) и с двусторонним сальдо (дебетовое и кредитовое одновременно). Счетом с односторонним сальдо является счет «Прибыли и убытки». Если у предприятия суммы доходов превысили суммы расходов, то разница между ними дает прибыль, поэтому сальдо счета будет кредитовым (прибыль является источником формирования имущества и отражается в пассиве баланса). Если, наоборот, суммы доходов меньше сумм расходов, то разница между ними показывает убыток и сальдо по счету будет дебетовым.

К активно-пассивным счетам с двусторонним развернутым сальдо относится счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Сальдо по дебету этого счета означает дебиторскую задолженность, а сальдо по кредиту – кредиторскую. Расчеты с дебиторами и кредиторами объединяют на одном счете для того, чтобы не открывать разные счета для организаций и учреждений, которые могут быть в разное время дебиторами и кредиторами.

В данном активно-пассивном счете записи по дебету могут иметь разное значение: либо увеличение дебиторской задолженности, либо уменьшение кредиторской. Разное значение имеет и запись по кредиту счета: либо увеличение кредиторской, либо уменьшение дебиторской задолженности.

Ранее была показана упрощенная схема счета. В практике пользуются счетами более сложной формы. Счета открывают и ведут в книгах, карточках и свободных листах. Приведем распространенную форму счета:

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Дебет** | | | | **Кредит** | | | |
| Проводка | | Содержание операции | Сумма, руб., коп. | Проводка | | Содержание операции | Сумма, руб., коп. |
| Дата | № документа |  |  | Дата | № документа |  |  |

Для учета материальных ценностей пользуются счетом другой формы, в который помимо денежных измерителей вносят натуральные показатели.

Сущность и значение двойной записи на счетах

При изменениях в балансе, происходящих под влиянием хозяйственных операций, каждая операция вызывает равновеликие изменения в двух статьях баланса. Равенство итогов актива и пассива баланса не нарушается. При отражении операций на счетах, органически связанных с балансом и открываемых на основе его статей, каждая хозяйственная операция также будет вызывать двойные и равновеликие изменения. Это позволяет отражать хозяйственные операции на счетах способом двойной записи.

Сущность этого способа состоит в том, что каждая хозяйственная операция отражается в одинаковой сумме по дебету и кредиту разных счетов. Текст, указывающий наименование дебетуемого и кредитуемого счетов на сумму отражаемой хозяйственной операции, называется бухгалтерской статьей. Бухгалтерские статьи часто называют бухгалтерскими проводками, бухгалтерскими записями и реже – счетными формулами. Составить бухгалтерскую проводку – значит указать, на какую сторону каких счетов нужно записать сумму операции.

Сущность двойной записи можно рассмотреть на примере операций по изменению баланса. Для этого на основании каждой статьи начального баланса необходимо открыть отдельные счета (табл. 1).

Таблица 1. Баланс (начальный)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Актив** | **Сумма, руб.** | **Пассив** | **Сумма, руб.** |
| 1. Основные средства  2. Материалы  3. Касса  4. Расчетные счета | 50 000  20 000  1000  29 000 | 1. Уставный капитал  2. Кредиты банка  3. Расчеты с поставщиками  4. Расчеты по оплате труда | 60 000  20 000  10 000  10 000 |
| Баланс | 100 000 | Баланс | 100 000 |

Первая операция. Получено с расчетного счета в банке в кассу для выдачи заработной платы рабочим и служащим 10 000 руб.

Операция вызывает изменение на счетах «Касса» и «Расчетные счета». Оба они являются активными счетами, поскольку на них отражается имущество организации. Денежные средства в кассе увеличились на 10 000 руб., поэтому данную сумму нужно записать в дебет счета «Касса» (увеличение в активных счетах отражается по дебету счета). Денежные средства на расчетном счете уменьшились на 10 000 руб., поэтому указанную сумму нужно записать в кредит счета «Расчетные счета» (уменьшение в активных счетах отражается по кредиту счета).

На основании составленной бухгалтерской проводки 10 000 руб. записывают в дебет счета «Касса» и кредит счета «Расчетные счета» (запись обозначена цифрой «1», соответствующей номеру операции). По первой хозяйственной операции счета «Касса» и «Расчетные счета» оказались взаимосвязанными (корреспондирующимися).

Вторая операция. Оплачена задолженность поставщикам за счет кредитов банка на 5000 руб. По этой операции корреспондируются два счета: «Краткосрочные кредиты» и «Расчеты с поставщиками». Счет «Расчеты с поставщиками» является пассивным, так как его остаток отражает источник обязательства организации. Задолженность перед поставщиками уменьшается, уменьшение в пассивном счете отражается по дебету счета, поэтому счет «Расчеты с поставщиками» надо дебетовать на 5000 руб. Счет «Краткосрочные кредиты» является пассивным. Остаток его увеличивается на 5000 руб., поэтому счет надо кредитовать на указанную сумму.

На основании составленной проводки 5000 руб. заносят в дебет счета «Расчеты с поставщиками» и в кредит счета «Краткосрочные кредиты» (запись обозначена цифрой «2»).

Третья операция. От поставщиков поступили материалы на сумму 20 000 руб. По операции корреспондируются счета «Материалы» и «Расчеты с поставщиками».

Счет «Материалы» активный, запасы материала увеличиваются, поэтому он будет дебетоваться на 20 000 руб. Счет «Расчеты с поставщиками» пассивный, задолженность перед поставщиками увеличивается, поэтому он будет кредитоваться на 20 000 руб.

В соответствии с проводкой записывают 20 000 руб. в дебет счета «Материалы» и в кредит счета «Расчеты с поставщиками».

Четвертая операция. Из кассы выдана заработная плата рабочим и служащим в сумме 10 000 руб.

По операции корреспондируются два счета: «Касса» и «Расчеты по оплате труда». Операция вызывает уменьшение средств в кассе, поэтому активный счет «Касса» надо кредитовать на 10 000 руб. Одновременно происходит уменьшение сальдо на пассивном счете «Расчеты по оплате труда», который надо дебетовать.

Следовательно, 10 000 руб. записывают в дебет счета «Расчеты по оплате труда» и в кредит счета «Касса».

После отражения всех операций на счетах подсчитывают обороты и выводят конечные сальдо счетов. Они полностью совпадают с суммами аналогичных статей баланса, составленного после отражения всех операций (табл. 2).

Таблица 2. Баланс (конечный)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Актив | Сумма, руб. | Пассив | Сумма, руб. |
| 1. Основные средства  2. Материалы  3. Касса  4. Расчетный счет | 50 000  40 000  1000  19 000 | 1. Уставный капитал  2. Кредиты банка  3. Расчеты с поставщиками  4. Расчеты по оплате труда | 60 000  25 000  25 000 |
| Баланс | 110 000 | Баланс | 110 000 |

Приведенные операции, также как и в балансе, охватывают все возможные типы изменений на счетах бухгалтерского учета: изменения только в активных счетах, только в пассивных счетах, в активных и пассивных счетах в сторону увеличения, в активных и пассивных счетах в сторону уменьшения.

Все рассмотренные хозяйственные операции отражались в равной сумме по дебету одного и по кредиту другого счета. Итог дебетовых оборотов всех счетов должен быть равен итогу кредитовых оборотов. Действительно, в примере сумма итогов дебетовых и кредитовых оборотов получилась равной и составила 45 000 руб. Нарушение равенства свидетельствует об ошибке в учете. Следовательно, с помощью двойной записи можно обнаружить ошибки в бухгалтерских записях (в этом состоит ее контрольное значение).

Вместе с тем двойная запись имеет большое познавательное значение, так как показывает, откуда (или за счет каких источников) поступили средства и куда они направляются. Например, корреспонденция счетов показывает, что деньги поступили в кассу с расчетного счета. По корреспонденции можно установить экономический смысл, содержание каждой хозяйственной операции.

Запись на счетах бухгалтерского учета производят на основании документов, поэтому все принятые бухгалтерией документы подвергают бухгалтерской обработке.

Одним из этапов бухгалтерской обработки документов является запись корреспондирующих счетов по каждой операции, отраженной в документе. Определение и запись корреспондирующих счетов на документах (т.е. составление бухгалтерских проводок) называется контировкой. Текст, указывающий наименование дебетуемого и кредитуемого счетов и сумму отражаемой хозяйственной операции, называется, как уже отмечалось, бухгалтерской проводкой (статьей, счетной формулой, бухгалтерской записью). Различают бухгалтерские проводки простые, в которых корреспондируются только два счета (все составленные ранее проводки – простые), и сложные, в которых один счет корреспондируется с несколькими счетами.

Бухгалтерские проводки составляют на самом документе, которым оформляется хозяйственная операция, в ведомости или журнале, куда записывается операция, или на отдельных специальных бланках (мемориальных ордерах).

Мемориальный ордер – это документ бухгалтерского оформления, содержащий указание записать хозяйственную операцию на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

Для облегчения записей каждому счету присваивается определенный номер (шифр), поэтому при составлении бухгалтерских проводок указывают не наименование счетов, а их номера (счет «Касса» – №50, счет «Расчетные счета» – №51).

При записи хозяйственных операций на счета их группируют по экономически однородным признакам, т.е. записывают по определенной системе. Отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета называется систематической записью (регистрацией).

Наряду с систематической организации применяют хронологическую запись, под которой понимают регистрацию хозяйственных операций в той последовательности, в какой они совершаются. Различия в экономическом содержании операции при этом не учитываются. Хронологическая запись ведется для обеспечения контроля за полнотой учета всех хозяйственных операций. В хронологическом порядке ведутся регистрационные журналы, кассовые книги и другие регистры.

**4. Синтетический и аналитический учет**

Рассмотренные счета бухгалтерского учета, как правило, соответствовали статьям баланса. На них отражались обобщенные (синтетические) данные об имуществе и обязательствах организации. Счета, на которых имущество организации, ее обязательства и хозяйственные процессы отражаются в обобщенном виде, называются синтетическими. К ним относятся счета «Основные средства», «Материалы», «Уставный капитал», «Расчеты по оплате труда» и др. Учет, осуществляемый на синтетических счетах, называется синтетическим. Он ведется только в денежном выражении.

Для оперативного руководства хозяйственной деятельностью, а также контроля за сохранностью собственности обобщающих данных, получаемых с помощью синтетического учета, недостаточно. Например, кроме данных об общей сумме основных средств необходимо иметь сведения о конкретных видах основных средств (здания, оборудование, машины и т.п.). Помимо данных об общей сумме задолженности перед рабочими и служащими нужны сведения о задолженности каждому работнику в отдельности (Петрову, Сидорову и т.д.). Для получения детальных, подробных, расчлененных (аналитических) данных об объектах бухгалтерского учета применяют аналитические счета.

Счета, на которых отражаются детальные данные по каждому отдельному виду имущества, обязательств организаций и процессов, называются аналитическими. Учет, осуществляемый на аналитических счетах, называется аналитическим.

Аналитические счета открываются в дополнение к синтетическим с целью их детализации и получения частных показателей по каждому отдельному виду имущества, обязательств организаций и процессов. Следовательно, между синтетическими и аналитическими счетами существует прямая связь, которая проявляется в следующем. Остатки и обороты синтетического счета должны быть равны остаткам и оборотам всех аналитических счетов, открытых в дополнение своего синтетического счета. Каждую хозяйственную операцию, записанную по дебету или кредиту синтетического счета, отражают в той же сумме соответственно на дебете или кредите нескольких аналитических счетов, открытых в дополнение своего синтетического счета.

Каждая хозяйственная операция, записанная по дебету или кредиту синтетического счета, отражается в той же сумме соответственно по дебету или кредиту нескольких аналитических счетов, открытых в дополнение своего синтетического счета.

Не все синтетические счета требуют ведения аналитического учета. Счета, не требующие такого ведения, называются простыми (счета «Касса», «Расчетные счета» и др.). Счета, которые требуют ведения аналитического учета, называются сложными (счета «Расчеты с подотчетными лицами», «Основные средства» и др.).

Некоторые сложные синтетические счета непосредственно связаны с аналитическими счетами, без каких-либо промежуточных групп. Например, в дополнение синтетического счета «Расчеты с подотчетными лицами» открываются аналитические счета на каждое подотчетное лицо. Также обстоит дело и со счетом «Расчеты по оплате труда» и др.

Однако такое простое построение аналитического учета не всегда обеспечивает получение необходимых показателей. Некоторые синтетические счета состоят из нескольких групп аналитических счетов. Первые (после синтетического) аналитического учета называются субсчетами. Субсчет является промежуточным учетным звеном между синтетическими и аналитическими счетами. Каждый из них объединяет несколько аналитических счетов, но сами они, в свою очередь, объединяются одним синтетическим счетом. Иногда субсчета называют счетами второго порядка, в то время как синтетические счета называются счетами первого порядка. Связь между синтетическим счетом, его субсчетами и аналитическими счетами можно проследить на примере счета 10 «Материалы». В дополнение к этому синтетическому счету открывают следующие субсчета:

«Сырье и материалы»;

«Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;

«Топливо»;

«Тара и тарные материалы»;

«Запасные части»;

«Прочие материалы»;

«Материалы, переданные в переработку на сторону»;

«Строительные материалы»;

«Инвентарь и хозяйственные принадлежности и др.»;

«Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;

«Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации». В свою очередь, в дополнение каждого субсчета открываются аналитические счета на каждый конкретный вид материалов (мука, сахарный песок, шпагат, марля и т.п.).

Количество групп счетов аналитического учета может быть большим, чем это показано по счету 10 «Материалы». Например, если у организации будет несколько материальных складов, то нужно сначала открыть аналитические счета для каждого склада, затем по видам материальных ценностей. Количество групп счетов аналитического учета зависит в основном от сложности хозяйственной деятельности организации, от целей и задач учета.

**5. Оборотные ведомости**

Оборотные ведомости служат главным образом для обобщения, проверки правильности записей на счетах бухгалтерского учета и составления нового баланса. Их составляют как по синтетическим, так и по аналитическим счетам.

В оборотной ведомости по синтетическим счетам должно быть по итогу три равенства: первое – остатков на начало отчетного периода по дебету и кредиту; второе – оборотов по дебету и кредиту; третье – остатков на конец отчетного периода по дебету и кредиту.

Первое равенство обусловлено тем, что итог синтетических счетов по дебету показывает сумму всех средств предприятия на начало отчетного периода, а итог по кредиту – сумму источников этих средств, т.е. они отражают баланс предприятия на начало отчетного периода.

Второе равенство обусловлено применением способа двойной записи операций на счетах, при которой каждая операция записывается в одинаковой сумме по дебету и кредиту разных счетов.

Третье равенство объясняется так же, как и первое, только дебетовые и кредитовые остатки показывают баланс уже не на начало, а на конец отчетного периода. Кроме того, третье равенство обусловлено первыми двумя (если начальные сальдо по дебету и кредиту всех счетов равны, равны итоги оборотов по этим счетам, то и конечные сальдо по дебету и кредиту всех счетов равны).

Равенство итогов всех трех пар колонок оборотной ведомости по синтетическим счетам имеет большое контрольное значение, так как свидетельствует о правильности записей на счетах бухгалтерского учета.

Однако не все ошибки, допущенные в учете, выявляются при составлении оборотной ведомости по синтетическим счетам. Так, не будут нарушены равенства при записи одной и той же операции на счетах несколько раз, при пропуске операций, при записи операций в неправильной, но равной сумме по дебету и кредиту. Для выявления подобных ошибок итоги оборотов оборотной ведомости по синтетическим счетам сверяют с итогом хронологической записи (регистрационным журналом).

В оборотную ведомость по синтетическим счетам включены сведения об остатках на счетах на конец отчетного периода. Это позволяет применять оборотную ведомость по синтетическим счетам для составления нового баланса, так как основная часть статей баланса соответствует наименованиям синтетических счетов.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам используется также для получения обобщенных сведений о состоянии и изменении имущества и обязательств организации, так как в ней содержатся сведения об остатках и движении отдельных групп или видов имущества и обязательств.

Оборотные ведомости по аналитическим счетам составляют по различным формам. Если аналитический учет ведется только в денежном выражении, то оборотная ведомость по аналитическим счетам составляется по форме оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Если аналитический учет ведется не только в денежном, но и в натуральном выражении, то в форме оборотной ведомости по аналитическим счетам предусматриваются колонки не только для стоимостных, но и для натуральных измерителей с указанием единицы измерения.

Оборотные ведомости по аналитическим счетам, также как и оборотные ведомости по синтетическим счетам, составляют главным образом для проверки правильности записей по аналитическим счетам. Итоги оборотной ведомости по аналитическим счетам сверяют с итогами соответствующего синтетического счета. Они должны быть обязательно равны.

Оборотные ведомости по аналитическим счетам используют также для наблюдения и контроля за состоянием и движением отдельных видов имущества и их источников.

Оборотную ведомость по аналитическим счетам разных дебиторов и кредиторов, которые открываются в дополнение к синтетическому счету «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», применяют, кроме того, для выведения конечных остатков активно-пассивного счета «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

**6. Учетные регистры**

Записать операцию на счетах – это значит отразить ее содержание в бухгалтерских книгах, карточках или свободных листах, являющихся учетными регистрами.

Совокупность и расположение реквизитов в регистре определяют его форму, которая зависит от особенностей учитываемых объектов, назначения регистров, способов учетной регистрации. Под учетной регистрацией понимают запись хозяйственных операций в учетных регистрах.

По внешнему виду учетные регистры подразделяются на книги, карточки и свободные листы (ведомости) в виде машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники, а также на магнитных лентах, дисках, дискетах и иных машинных носителях. В бухгалтерских книгах все страницы пронумерованы и заключены в переплет. На последней странице указывается общее число пронумерованных страниц за подписью главного бухгалтера или другого уполномоченного лица. В некоторых книгах, например кассовой, страницы не только нумеруют, но и прошнуровывают шпагатом, скрепляют сургучной печатью. В зависимости от объема учетных записей в книге отводится одна или несколько страниц для того или иного счета. Книги применяют для синтетического и аналитического учета.

Карточки из плотной бумаги или неплотного картона не скрепляются между собой. Их хранят в специальных ящиках – картотеках. Карточки открываются на год. Открытые карточки регистрируют в специальном реестре для обеспечения контроля за их сохранностью. В настоящее время они являются самым распространенным видом регистров в нашей стране.

Свободные листы (ведомости) отличаются от карточек тем, что они изготовляются из менее плотной бумаги, имеют больший формат. Хранят их в особых папках-регистраторах; заводятся они, как правило, на месяц или квартал.

Запись в учетные регистры осуществляют ручным или машинным способом. В первом случае операции регистрируют вручную чернилами или шариковой ручкой (в тех случаях, когда необходимо иметь несколько экземпляров, – путем копирования). Машинную запись производят при использовании вычислительной техники. Записи в учетных регистрах должны быть краткими, аккуратными, четкими, ясными, разборчивыми. После регистрации хозяйственной операции в учетном регистре, на бухгалтерской проводке или на самом первичном документе делают соответствующую отметку для облегчения последующей проверки правильности разноски. По окончании месяца по каждой странице учетных регистров подводятся итоги. Итоговые записи синтетических и аналитических регистров обязательно сверяются путем составления оборотных ведомостей или другим способом.

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчётности является коммерческой тайной.

После утверждения годового отчета учетные регистры группируют, переплетают и сдают на хранение в текущий архив организации.

Способы исправления в учетных записях

Исправление ошибок в учетных регистрах осуществляется корректурным способом, способом дополнительных проводок и способом «красное сторно».

Корректурный способ применяется в тех случаях, когда ошибка не затрагивает корреспонденции счетов или она быстро обнаружена и не отразилась на итогах учетных записей. Сущность данного способа состоит в том, что ошибочный текст или сумму зачеркивают и над зачеркнутым пишут правильный текст или сумму. Зачеркивание производят 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 в ней «Исправлено» и правильный текст или сумму.

Способ дополнительных проводок применяется в тех случаях, когда в бухгалтерской проводке и в учетных регистрах указана правильная корреспонденция счетов, но преуменьшена сумма операции. Для исправления такой ошибки на разность между правильной и преуменьшенной суммами операции составляют дополнительную бухгалтерскую проводку. Если, например, подотчетным лицам выдали из кассы 40 000 руб., а ошибочно записали 10 000 руб., то на разность между этими суммами – 30 000 руб. (40 000 – 10 000) нужно составить дополнительную проводку.

Если в учетных записях указана неправильная корреспонденция счетов, то для исправления ошибок применяется способ «красное спорно». Сущность данного способа состоит в том, что вначале ошибочная проводка повторяется в той же корреспонденции счетов, но запись производится красными чернилами. Эта проводка записывается красными чернилами также в соответствующие учетные регистры. При подсчете итогов в учетных регистрах суммы, записанные красными чернилами, не прибавляются, а вычитаются из итога. Тем самым неправильная запись аннулируется, снимается отрицательными числами. После этого составляется новая проводка с правильной корреспонденцией счетов и записывается в регистры обычными чернилами. Исправление ошибочных записей способом «красное сторно» представлено в следующем примере.

Способ «красное сторно» применяют для исправления ошибок и в тех случаях, когда корреспонденция счетов не нарушена, но преувеличена сумма операций. Для исправления такой ошибки составляют вторую сторнировочную проводку на разность между преувеличенной и правильной суммами операции.

Способ «красное сторно» применяется в бухгалтерском учете не только для исправления ошибок, но и для корректировки учетных данных по отдельным счетам.

**7. Формы бухгалтерского учета**

Форма учета определяется следующими признаками: количеством, структурой и внешним видом учетных регистров, последовательностью связи между документами и регистрами, а также между самими регистрами и способом записи в них, т.е. использованием тех или иных технических средств. Следовательно, под формой бухгалтерского учета следует понимать совокупность различных учетных регистров с установленным порядком и способом записи в них.

В настоящее время в организациях применяются мемориально-ордерная, журнально-ордерная, автоматизированная и упрощенная формы учета.

Состав учетных регистров и последовательность записи в них при мемориально-ордерной форме учета представлены на рис. 1.

При мемориально-ордерной форме учета по данным первичных или накопительных документов составляют мемориальные ордера, которые записываются в регистрационный журнал и затем в Главную книгу (регистр синтетического учета). Аналитический учет ведется в карточках, записи в которые делают на основании первичных или сводных документов. По данным синтетических и аналитических счетов по окончании месяца составляют оборотные ведомости, которые сверяются между собой.

Мемориально-ордерная форма учета отличается строгой последовательностью учетного процесса, простотой и доступностью учетной техники, при ней широко используются стандартные формы аналитических регистров, счетные машины, копировальный способ регистрации. Кроме того, при ней легко осуществлять разделение учетной работы между квалифицированными и менее квалифицированными работниками.

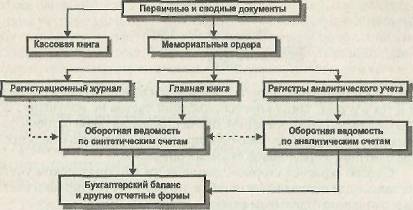


Рис. 1. Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета

Недостатками мемориально-ордерной формы учета являются:

трудоемкость учета, вызываемая прежде всего многократным дублированием одних и тех же записей (в мемориальном ордере, регистрационном журнале, синтетических и аналитических регистрах);

отрыв аналитического учета от синтетического, громоздкость аналитического учета (он часто отстает от синтетического учета);

формы регистров аналитического учета зачастую не содержат показателей, необходимых для контроля, анализа хозяйственной деятельности и составления отчетности.

В связи с этим учет имеет сравнительно низкое познавательное значение, а для составления отчетности приходится производить выборку и группировку данных текущего учета. В настоящее время мемориально-ордерная форма учета применяется в сравнительно небольших организациях.

Основными особенностями журнально-ордерной формы учета являются:

применение для учета хозяйственных операций журналов-ордеров, запись в которых ведется только по кредитовому признаку;

совмещение в ряде журналов-ордеров синтетического и аналитического учета;

объединение в журналах-ордерах систематической записи с хронологической;

отражение в журналах-ордерах хозяйственных операций в разрезе показателей, необходимых для контроля и составления от четности;

сокращение количества записей благодаря рациональному по строению журналов-ордеров и Главной книги.

Журналы-ордера представляют собой свободные листы большого формата со значительным количеством реквизитов. Открываются они на месяц на отдельный синтетический счет или на группу синтетических счетов; Каждому журналу-ордеру присваивается определенный постоянный номер. Как правило, журналы-ордера имеют различную форму.

Запись в журналы-ордера производят ежедневно либо непосредственно с первичных документов, либо со вспомогательных ведомостей, которые служат для накапливания и группировки данных первичных документов. Во втором случае в журналы-ордера записывают итоги вспомогательных ведомостей.

В журналы-ордера производятся только кредитовые записи того синтетического счета, операции которого учитываются в данном журнале. Например, в журнал-ордер №1 по счету 50 «Касса» записываются только те операции, по которым счет «Касса» кредитуется. Операции, по которым счет «Касса» дебетуется, будут записаны в Главную книгу. Тем самым исключается дублирование оборотов по корреспондирующим счетам. Месячные итоги каждого журнала-ордера показывают общую сумму кредитового оборота счета, операции которого учитываются в данном журнале, и суммы дебетовых оборотов каждого корреспондирующего с ним счета.

В ряде журналов-ордеров синтетический учет совмещается с аналитическим, например по счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 99 «Прибыли и убытки» и др., причем расположение данных аналитического учета обеспечивает получение необходимых показателей для составления периодической и годовой бухгалтерской отчетности без дополнительных выборок и группировок. Самостоятельный аналитический учет (в карточках или книгах) ведется при данной форме учета лишь по тем синтетическим счетам, в развитие которых открывается большое количество аналитических счетов, например по учету материалов, основных средств, готовой продукции и др.

Хозяйственные операции записываются в журналы-ордера по мере их совершения и оформления документами. Поэтому систематическая запись в журналах является одновременно и хронологической записью. Необходимость ведения специальных хронологических регистров при данной форме учета отпадает. Не составляются и мемориальные ордера, поскольку все показатели записываются в журналах в разрезе корреспондирующих счетов.

Для сверки правильности записей в журналах-ордерах подсчитывают общий итог по кредиту счета и записывают его в журнал непосредственно из документов. Полученный итог сверяют с выведенными в отдельных графах журнала итогами по дебетуемым счетам. Такая сверка делает излишним составление оборотных ведомостей по журналу, в которых синтетический учет совмещается с аналитическим.

Оборотные ведомости составляются лишь по тем счетам, в которых аналитический учет ведется самостоятельно.

Кредитовый оборот переносят в Главную книгу из соответствующего журнала, а обороты по дебету записывают в книгу из разных журналов-ордеров по корреспондирующим счетам. Журналы-ордера и Главная книга взаимно дополняют друг друга: в журналах-ордерах дается расшифровка кредитового оборота каждого синтетического счета, а в Главной книге – расшифровка дебетового оборота этого же счета. После проверки оборотов выводится сальдо на начало следующего месяца и записывается в соответствующей колонке Главной книги.

Для проверки правильности записей в Главной книге подсчитывают суммы оборотов и сальдо по всем счетам. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть равны.

Бухгалтерский баланс и другие формы отчетности составляются по данным Главной книги, журналов-ордеров и вспомогательных к ним ведомостей. Общая схема записей при журнально-ордерной форме учета представлена на рис. 2.

Применение журнально-ордерной формы бухгалтерского учета позволяет значительно уменьшить трудоемкость учета. Это достигается за счет совмещения в одном регистре синтетического и аналитического учета, систематических и хронологических записей, отмены ряда регистров (мемориальных ордеров, регистрационного журнала, оборотной ведомости по синтетическим счетам, ряда оборотных ведомостей по аналитическим счетам).

Данная форма учета повышает контрольное значение учета, облегчает составление отчетов.

К недостаткам журнально-ордерной формы учета следует отнести сложность и громоздкость построения журналов-ордеров, ориентированных на ручное заполнение данных и затрудняющих механизацию учета.

От значительной части указанных недостатков свободна автоматизированная форма учета, созданная на базе использования ЭВМ. В общем виде данной форме учета свойственна такая последовательность обработки информации: машинный носитель информации – ЭВМ – машинограммы выходной информации.

Один из вариантов автоматизированной формы бухгалтерского учета представлен на рис. 3.



Рис. 2. Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета

В настоящее время организации интенсивно оснащаются многофункциональными проблемно-ориентированными мини-ЭВМ – компьютерами. Они позволяют накапливать данные непосредственно в традиционных учетных регистрах (карточках, листах и др.) и на машинных носителях информации (диске, барабане, перфоленте, магнитной ленте и др.).



Рис. 3. Автоматизированная форма бухгалтерского учета

Компьютеры относительно просты в эксплуатации, что позволяет оснащать ими рабочие места бухгалтеров и на их основе создавать автоматизированные рабочие места (АРМ) бухгалтера.

Применение машинно-ориентированных форм учета обеспечивает: механизацию и во многом автоматизацию учетного процесса; высокую точность учетных данных; оперативность данных учета; повышение производительности учетных работников, освобождение их от выполнения простых технических функций и предоставление большей возможности заниматься контролем и анализом хозяйственной деятельности; увязку всех видов учета и планирования, поскольку они используют одни и те же носители информации. В настоящее время основная часть коммерческих организаций ведет учет с использованием персональных компьютеров на основе различных пакетов прикладных программ или на основе собственных программ.

Предприятиям малого бизнеса разрешено использовать упрощенную форму учета, при которой можно использовать всего два вида учетных регистров – Книгу учета фактов хозяйственной деятельности (регистр синтетического учета) и ведомости учета соответствующих объектов (основных средств, производственных запасов, готовой продукции и др.), являющихся регистрами аналитического учета.

Книга учета фактов хозяйственной деятельности заполняется либо непосредственно по данным первичных документов, либо по итоговым данным ведомостей (при значительном количестве хозяйственных операций). Данные указанной Книги и ведомостей, если они ведутся, используются для составления баланса и других форм бухгалтерской отчетности.

Запись в учетные регистры производят на основании должным образом оформленных бухгалтерских документов (в соответствии с положением о документах и документообороте) на второй день после совершения хозяйственных операций. Порядок записи зависит в основном от количества совершаемых ежедневно хозяйственных операций.

Если количество хозяйственных операций незначительно, то они вначале записываются в Книгу учета фактов хозяйственной деятельности, а уже затем – в соответствующие ведомости. Например, операция о поступлении денежных средств в кассу с расчетного счета будет отражена в графе «Сумма» по дебету счета 50 «Касса», кредиту счета 51 «Расчетные счета» Книги, а затем в ведомостях по учету операции по кассе и расчетному счету (форма №В-4).

Если в организации совершается значительное количество хозяйственных операций, то они могут записываться вначале по соответствующим ведомостям, а уже итоговые данные ведомостей за месяц записываются в Книгу учета фактов хозяйственной деятельности. Для правильного переноса данных из ведомостей в Книгу в соответствующих графах каждой ведомости в скобках указаны цифры, соответствующие графам Книги, в которых должны отражаться эти данные.

Можно использовать и кредитовый принцип записи по переносу данных ведомостей в Книгу учета фактов хозяйственной деятельности. В этом случае из каждой ведомости в графе «Сумма» Книги учета хозяйственных операций записывается общая сумма по разделу расхода ведомости, и затем она расшифровывается частными суммами по соответствующим счетам Книги.

По окончании месяца в Книге подводятся итоги, подсчитываются обороты по каждому счету и выводится конечное сальдо.

Общий итог дебетовых оборотов всех счетов должен совпадать с общим итогом оборотов по кредиту счетов и с итогом по графе «Сумма». Сумма конечных сальдо по активным и пассивным счетам также должна совпадать. Данные о начальных и конечных остатках по каждому синтетическому счету используются для составления бухгалтерского баланса.

В настоящее время организациям предоставлено право самим выбирать форму бухгалтерского учета. На основе рекомендуемых форм они могут разрабатывать свои оригинальные формы, совершенствовать учетные регистры и создавать программы регистрации и обработки при соблюдении общих методологических принципов, а также технологии обработки учетной информации. Решение о выборе соответствующей формы бухгалтерского учета принимает руководитель организации. Применяемая организацией форма бухгалтерского учета указывается в учетной политике организации.

**8. Организация бухгалтерского учета**

Под организацией бухгалтерского учета понимают систему условий и элементов (слагаемых) построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации и осуществления контроля за рациональным использованием производственных ресурсов и готовой продукции. Основными слагаемыми системы организации бухгалтерского учета являются первичный учет и документооборот, инвентаризация, План счетов бухгалтерского учета, формы бухгалтерского учета, формы организации учетно-вычислительных работ, объем и содержание отчетности.

В соответствии с Федеральным законом Российской Федерации «О бухгалтерском учете» ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций. Руководители организаций в зависимости от объема учетной работы могут:

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

б) ввести в штат должность бухгалтера;

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

г) вести бухгалтерский учет лично.

На практике руководитель редко ведет бухгалтерский учет лично. Обычно эти функции выполняет бухгалтерия или бухгалтер. В этом случае руководитель должен создать необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета, обеспечить обязательное выполнение всеми подразделениями и службами, а также работниками, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера в части порядка оформления и представления для учета документов и сведений.

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 документации указывается перечень документов для учета хозяйственных операций и составляется расчет потребности в бланках. При этом организации могут использовать типовые формы первичных учетных документов или применять формы документов, разработанные самостоятельно. После определения потребности в бланках заказывают их печатание в типографии или делают заявку на приобретение, а при централизованном снабжении делают заявку на их получение от вышестоящей организации.

Все формы первичных учетных документов, как типовых, так и разработанных самостоятельно, составляются с соблюдением требований, предусмотренных Федеральным законом Российской Федерации «О бухгалтерском учете».

Основой организации первичного учета в организациях является утвержденный главным бухгалтером график документооборота. Под документооборотом понимают путь, который проходят документы от момента их выписки до сдачи на хранение в архив. В графике документооборота определяется круг лиц, ответственных за оформление документов, и указывается порядок, место, время прохождения документа с момента составления до сдачи в архив.

В плане инвентаризации определяют порядок, формы и сроки проведения плановых и внеплановых инвентаризаций. План инвентаризации составляют с учетом того, чтобы проверка наличия ценностей не влияла на нормальную работу предприятия. Сроки проведения внеплановых инвентаризаций не должны быть известны материально ответственным лицам.

В плане отчетности указываются перечень отчетных форм, отчетный период, за который составляется та или иная форма отчета, сроки представления отчетности, наименования и адреса организаций и учреждений, а также фамилии должностных лиц, получающих отчеты, способ представления отчетов (почтой, телеграфом и др.) и фамилии работников, отвечающих за составление отчетности, с точным указанием выполняемых ими работ. План отчетности, как правило, состоит из двух частей. В первой части содержатся необходимые сведения по отчетности, представляемой внешним пользователем, во второй – по отчетности, получаемой от отдельных подразделений предприятия.

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.

При централизации учета 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 (цехов, отделов и т.д.). В самих подразделениях осуществляют лишь первичную регистрацию хозяйственных операций.

При децентрализации учета учетный аппарат рассредоточен по отдельным производственным подразделениям организации, где осуществляется синтетический и аналитический учет и составляются балансы и отчетность заводов, цехов или отделов. Главная бухгалтерия в этом случае производит сводку цеховых балансов и отчетов, составляет сводный баланс и отчеты по организации, а также осуществляет контроль за постановкой учета в отдельных частях организации.

Практика показала, что централизация учета обеспечивает более действенное руководство и контроль со стороны главного бухгалтера, позволяет целесообразнее распределить труд между работниками учета, более эффективно использовать счетные машины. Поэтому децентрализация учета допускается лишь в очень крупных организациях. В основной же части организаций применяют централизованную систему бухгалтерского учета.

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 линейной организации все работники бухгалтерии подчиняются непосредственно главному бухгалтеру. Такая структура бухгалтерии применяется в небольших организациях с численностью аппарата до 7 – 9 человек.

При организации аппарата бухгалтерии по вертикали создаются 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 (отделы, бюро, секторы):

материальная группа, отвечающая за учет приобретения материальных ценностей, их поступления и расходования. В этой же группе, как правило, ведется учет основных средств и специального имущества;

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 представлена на рис. 4.

При комбинированной организации 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.



Рис. 4. Структура бухгалтерского аппарата

Основным назначением графиков учетных работ является распределение работ между исполнителями, определение времени выполнения работ, мероприятий 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.

**9. Права, обязанности и ответственность главного бухгалтера**

В соответствии с Федеральным законом Российской Федерации «О бухгалтерском учете» главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера) назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, контроль за движением имущества и выполнением обязательств.

Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации.

Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

С главным бухгалтером целесообразно согласовывать назначение, увольнение и перемещение материально ответственных лиц (кассиров, заведующих складами и др.).

В организациях с небольшой численностью работающих и не имеющих в штате кассира его обязанности могут выполняться главным бухгалтером или другим работником по письменному распоряжению руководителя организации.

Главному бухгалтеру организации запрещается принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, которые противоречат законодательству и нарушают 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 операций несет руководитель организации.

За невыполнение или недобросовестное выполнение своих обязанностей главный (старший) бухгалтер несет ответственность в соответствии с действующим законодательством.

Должностной оклад главного бухгалтера устанавливается, как правило, на уровне оклада заместителя руководителя организации.

При освобождении главного бухгалтера производится сдача дел вновь назначенному главному бухгалтеру (а при отсутствии последнего – работнику, назначенному приказом руководителя организации), в процессе которой проводится проверка состояния бухгалтерского учета и достоверности отчетных данных с составлением соответствующего акта, утверждаемого руководителем организации.

**10. Инвентаризация имущества и финансовых обязательств**

Инвентаризация – это проверка имущества и обязательств организации путем подсчета, обмера, взвешивания. Она является способом уточнения показателей учета и последующего контроля за сохранностью имущества организации.

Основными целями инвентаризации являются: выявление фактического наличия имущества; сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; проверка полноты отражения в учете обязательств.

Инвентаризации подлежат все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств.

Кроме того, инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

В зависимости от степени охвата проверкой имущества и обязательств организации различают полную и частичную инвентаризацию.

Полная инвентаризация охватывает все без исключения виды имущества и финансовых обязательств организации.

Частичная инвентаризация охватывает один или несколько видов имущества и обязательств, например только денежные средства, материалы и т.п.

Инвентаризации могут быть плановыми, которые проводят в заранее установленные сроки, и внезапными, которые проводят, чтобы установить наличие ценностей, неожиданно для материально ответственного лица. Их осуществляют по распоряжению вышестоящих органов, руководителей организаций, по требованию ревизоров, следственных и контрольных органов.

Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно. Проведение инвентаризации обязательно:

при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального предприятия;

перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в 3 года, а библиотечных фондов – один раз в 5 лет. В районах, расположенных на Крайнем Севере и в приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;

при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);

при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;

в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

при ликвидации (реорганизации) организации или в других случаях, предусматриваемых законодательством Российской Федерации.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия.

При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств создаются рабочие инвентаризационные комиссии.

При малом объеме работ и наличии в организации ревизионной комиссии проведение инвентаризации допускается возлагать на нее.

Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. Документ о составе комиссии (приказ, постановление, распоряжение) регистрируют в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации.

В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т.д.).

В состав инвентаризационной комиссии можно включать представителей службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций.

Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

Перед инвентаризацией осуществляют подготовительные мероприятия. Материальные ценности рассортировывают и укладывают по наименованиям, сортам, размерам; в местах хранения вывешивают ярлыки с указанием количества, массы или меры проверяемых ценностей. Все документы по приходу и расходу ценностей должны быть обработаны и записаны в регистры аналитического учета. От материально ответственных лиц необходимо получить расписку в том, что у них нет неоприходованных и не списанных в расход ценностей.

Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «До инвентаризации на «…» (дата)», что должно служить для бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

Наличие средств в натуре проверяют при обязательном участии материально ответственного лица. Результаты подсчета, обмера и взвешивания заносят в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах, которые подписывают все члены комиссии. Материально ответственные лица подтверждают на каждой описи, что у них нет претензий к комиссии и что проверенные ценности приняты ими на хранение.

Руководитель организации должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой).

По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов.

При инвентаризации большого количества весовых товаров ведомости отвесов ведут раздельно один из членов инвентаризационной комиссии и материально ответственное лицо. В конце рабочего дня (или по окончании перевески) данные этих ведомостей сличают и выверенный итог вносят в опись. Акты обмеров, технические расчеты и ведомости отвесов прилагаются к описи.

На каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости оттого, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т.д.) эти ценности показаны.

Исправление ошибок производится во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных записей. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

На последней странице описи незаполненные строки прочеркиваются и должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями лиц, производивших эту проверку.

При проверке фактического наличия имущества в случае смены материально ответственных лиц принявший имущество расписывается в описи в получении, а сдавший – в сдаче этого имущества.

На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи.

Если инвентаризация имущества проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны. Во время перерывов в работе инвентаризационных комиссий (в обеденный перерыв, в ночное время, по другим причинам) описи должны храниться в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

В тех случаях, когда материально ответственные лица обнаружат после инвентаризации ошибки в описях, они должны немедленно (до открытия склада, кладовой, секции и т.п.) заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии. Инвентаризационная комиссия осуществляет проверку указанных фактов и в случае их подтверждения производит исправление выявленных ошибок в установленном порядке.

Для оформления инвентаризации необходимо применять формы первичной учетной документации, представленные в приложениях №6–19 к Методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, либо формы, разработанные министерствами, ведомствами.

По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки правильности ее проведения. Их следует проводить с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц обязательно до открытия склада, кладовой, секции и т.п., где проводилась инвентаризация.

Результаты контрольных проверок правильности проведения инвентаризации оформляются актом (Приложение №3 к Методическим указаниям) и регистрируются в книге учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризации (Приложение №4 к Методическим указаниям).

В межинвентаризационный период в организациях с большой номенклатурой ценностей могут проводиться выборочные инвентаризации материальных ценностей в местах их хранения и переработки.

Контрольные проверки правильности проведения инвентаризаций и выборочные инвентаризации, проводимые в межинвентаризационный период, осуществляются инвентаризационными комиссиями по распоряжению руководителя организации.

На поврежденные или испорченные ценности составляют акты, в которых указывают характер и степень порчи, ее причины, лиц, виновных в порче ценностей. Результаты инвентаризации денежных средств и ценных бумаг оформляют актом без их записи в инвентаризационной описи.

Оформленные инвентаризационные описи и акты сдают в бухгалтерию, где их проверяют, затем сравнивают фактическое наличие средств с данными бухгалтерского учета. Результаты сравнения записывают в сличительную ведомость. В ней указывают фактическое наличие средств поданным инвентаризации (количество и сумма), наличие средств по данным учета и результаты сравнения – излишек или недостача. В сличительной ведомости ценности записывают с указанием количества и суммы по группам, видам и сортам в соответствии с классификацией, принятой в учете. В сличительную ведомость записывают только те ценности, по которым выявлены излишки или недостачи, а остальные показывают в ведомости общей суммой.

Суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете. Для оформления результатов инвентаризации могут применяться единые регистры, в которых объединены показатели инвентаризационных описей и сличительных ведомостей.

На ценности, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), составляются отдельные сличительные ведомости.

Инвентаризационная комиссия обязана выявить причины недостач или излишков, обнаруженных при инвентаризации. Выводы, предложения и решения комиссии оформляются протоколом, утвержденным руководителем предприятия. После утверждения результаты инвентаризации отражаются в учете.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

а) излишек имущества приходуется по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации;

б) недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения, сверх норм – на счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

**11. Регулирование бухгалтерского учета в России**

Основным нормативным документом, регулирующим бухгалтерский учет в России, является Федеральный закон №129-ФЗ «О бухгалтерском учете», утвержденный Президентом Российской Федерации 21.11.96 г.

Закон устанавливает единые правовые методологические основы бухгалтерского учета к отчетности на территории России для всех организаций, являющихся юридическими лицами, определяет сущность бухгалтерского учета и его задачи, основные понятия, используемые в учете, порядок регулирования, организации и ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а также взаимоотношения по этим вопросам организаций с внутренними и внешними потребителями информации, включая органы государственного управления.

В соответствии с Законом общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в России осуществляет Правительство Российской Федерации.

Органы, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета (Министерство финансов Российской Федерации, Центральный банк Российской Федерации, другие ведомства), руководствуясь законодательством Российской Федерации, разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории Российской Федерации:

а) планы счетов бухгалтерского учета, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности;

б) другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета.

Нормативные акты и методические указания по бухгалтерскому учету, издаваемые органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, не должны противоречить нормативным актам и методическим указаниям Министерства финансов Российской Федерации.

Организации, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, самостоятельно формируют свою учетную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности.

При разработке нормативных актов Минфин России осуществляет тесное взаимодействие с заинтересованными ведомствами через Методологический совет по бухгалтерскому учету и отчетности.

Основными задачами Методологического совета являются разработка Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности, проектов отечественных бухгалтерских стандартов (положений) и методических рекомендаций, содействие внедрению указанных нормативных документов в учетную практику, обобщение опыта их применения, разработка рекомендаций по их дальнейшему совершенствованию, а также по улучшению бухгалтерского образования.

Методологический совет формируется из представителей государственных органов, академических и учебных институтов, коммерческих структур, бухгалтерских общественных организаций.

В регулировании бухгалтерского учета и отчетности в России важная роль отводится Государственной Думе, разрабатывающей и принимающей законодательные акты по бухгалтерскому учету. В составе Государственной Думы в 1994 г. создан Экспертный совет по аудиту, бухгалтерскому учету и финансовой статистике Комитета Государственной Думы по бюджету, налогам, банкам и финансам. Он призван содействовать Комитету в подготовке и рассмотрении относящихся к его ведению вопросов аудита, бухгалтерского учета и финансовой статистики.

Основными задачами Экспертного совета являются: разработка концепции построения законодательства; подготовка проектов законов по аудиту, бухгалтерскому учету, статистике и их экономическое обоснование; проведение экспертизы законопроектов, подготовка заключений по ним; содействие в реализации законов, их соблюдение и подготовка необходимых рекомендаций и предложений. Совет формируется из представителей государственных органов, академических и учебных институтов, коммерческих структур – специалистов в области аудита, бухгалтерского учета и статистики. Он может создавать постоянные и временные экспертные (рабочие) группы для подготовки материалов по отдельным вопросам его ведения и привлекать к участию в них специалистов, не являющихся членами Совета.

В работе Экспертного и Методологического советов большую помощь призваны оказывать общественные организации, и прежде всего созданный в 1997 г. Институт профессиональных бухгалтеров и Ассоциация бухгалтеров и аудиторов России и стран Содружества.

ИПБ и Ассоциация бухгалтеров и аудиторов призваны оказывать содействие в разработке и соблюдении их членами нормативных документов по бухгалтерскому учету и аудиту и норм профессиональной этики, следить за качеством знаний и квалификацией своих членов, принимать участие в организации профессиональной подготовки и переподготовки бухгалтерских кадров, защищать права и профессиональную независимость бухгалтеров.

**Список литературы**

1. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета: Изд. 11-е, перераб. И допол. – Ростов н/Д: Феникс, 2007.

2. Богатая И.Н. Бухгалтерский учет – 4-е изд., перераб. И допол. – Ростов н/Д: Феникс, 2007.

3. Дмитриева И.М. Бухгалтерский учет и аудит: Учеб. пособие / Под ред. М.И. Баканова. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 272 с.

4. Каморджанова Н.А., Карташов И.Л. Бухгалтерский финансовый учет.-Ростов-на-Дону. – 2006.

5. Теория бухгалтерского учета: Сборник задач и хозяйственных ситуаций: Учебное пособие/под ред. А.Н. Кизилова. – М.: ИКЦ «Март», Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2004 –304 с. (серия «Практикум»)

6. Бухгалтерский (финансовый) учет: Сборник задач и хозяйственных ситуаций: Учебное пособие/под ред. А.Н. Кизилова. – М.: ИКЦ «Март», Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2006 –336 с. (серия «Практикум»)