ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ

**ИНСТИТУТ ПОВЫШЕНИЯ КВАЛИФИКАЦИИ**

**ГОСУДАРСТВЕННЫХ СЛУЖАЩИХ**

**ИПКгосслужбы**

**Научно-учебный центр**

**«Современные образовательные технологии»**

**Н.А. Лапина**

**ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

**Учебное пособие**

**МОСКВА**

**2008**

УДК Одобрено и рекомендовано

к изданию Редакционно-издательским

советом ИПКгосслужбы

Лапина Н.А. Теория бухгалтерского учета. Учебное пособие. – ИПКгосслужбы, 2008. – \_\_\_\_с.

Учебное пособие **«**Теория бухгалтерского учета» подготовлено заместителем директора Научно-учебного центра «Современные образовательные технологии» ИПКгосслужбы Н.А. Лапиной.

Учебное пособие имеет непосредственную практическую направленность и ориентировано не только на начинающих изучение бухгалтерского учета, но и для тех, кому необходимо восстановить знания теории бухгалтерского учета на новой основе в условиях рыночной экономики с использованием зарубежных принципов учета и отчетности.  
 Материал данного учебного пособия излагается в соответствии с Государственным образовательным стандартом высшего профессионального образования и Программой подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров. В нем рассматриваются основные понятия, принятые в теории и практике современного бухгалтерского учета.

Предложенные материалы увязаны с действующими законодательными и нормативными актами.

Россия активно включается в процесс международной экономической интеграции, идет формирование рыночной инфраструктуры и развитие экономики на качественно новом уровне. Реформа экономики не могла не затронуть систему бухгалтерского учета. В учебном пособии автор попытался раскрыть основные проблемы бухгалтерского учета в современных условиях хозяйствования.

На современном этапе развития учет должен принимать во внимание стратегические вопросы, что возможно в рамках глобальной модели информационной технологии, объединяющей единую систему финансового и управленческого учета.

Бухгалтерский учет представляет огромный интерес для всех людей, которые имеют отношение к предпринимательству, управлению собственностью, инвестированию и финансированию. Всем необходимо знать «язык бизнеса», каким по праву является бухгалтерский учет.

Первую часть курса “Бухгалтерский учет” называют теорией, основами и принципами бухгалтерского учета. Эти названия вполне правомерны, так как именно здесь изучаются теоретические основы этой науки, излагается ее азбука, одинаковая для всех стран и народов, закладывается фундамент, на котором этаж за этажом будет воздвигаться здание счетоводства и всех других видов учета. Слово счетоводство приведено не случайно. Давно забытое, оно снова возрождается в нашей экономической литературе и как дань исходным истокам науки о бухгалтерском учете, и как основа современного финансового учета в части порядка ведения счетов (счетоведения).

При написании учебного пособия были учтены опыт и традиции, накопленные как в нашей стране, так и за рубежом.

# Введение

Любую науку следует изучать, начиная с ее истории. Ведь не зная истории, трудно понять основы науки, ее методы и средства. На протяжении многих веков история ставила и продолжает ставить различные вопросы перед бухгалтерским учетом. Многие из них остались без ответа. Очень долго люди, занятые хозяйственной деятельностью, в поисках ответа довольствовались методом проб и ошибок. Дух эпохи оказывал огромное, иногда всепоглощающее влияние на содержание и структуру учета. Точно сказать, когда возник учет невозможно. Учет возникал постепенно, долго и неопределенно. Известны эпохи, когда его не было, и мы знаем эпохи, когда он уже существовал. Но разграничить их не только трудно, но и немыслимо. В истории бухгалтерского учёта принято выделять два основных периода – долитературный и литературный. Первый период характеризуется отсутствием учебной литературы, второй – её наличием. В 1494 г. вышла книга Л. Пачоли о бухгалтерском учете (трактат). Началось литературное осмысление бухгалтерского учета. Сто лет назад возникли первые теоретические конструкции бухгалтерского учета (счетоведение).

История бухгалтерского учета – это поиск разумных ответов. Иногда он шел успешно, порой приводил к разочарованию, люди впадали в заблуждения, однако, осознав это, начинали поиск заново. История учета – это не путь от победы к победе, а летопись его взлетов и падений.

На гербе бухгалтеров, признанном интернациональной эмблемой счетных работников, изображены солнце, весы, кривая Бернулли и начертан девиз: «Наука – Добросовестность – Независимость». Солнце символизирует освещение бухгалтерским учетом финансовой деятельности, весы – баланс, а кривая Бернулли – символ того, что учет, возникнув однажды, будет существовать вечно.

# История развития бухгалтерского учета

1. *Бухгалтерский учет в древности*
2. *Эпоха Средневековья*
3. *Двойная бухгалтерия: Флорентийский вариант*
4. *Эпоха Ренессанса и развитие двойной бухгалтерии*
5. *Вторая половина XIX века (рождение науки)*
6. *Бухгалтерский учет в России в 19 веке: рождение науки*
7. *Послеоктябрьская эволюция учета*

### *Бухгалтерский учет в древности*

Учет, его техника всегда зависели от вида учетных регистров. Регистры, предопределяя технику учета на многие века, оказывали влияние и на учетную мысль. Первые торговые операции были зарегистрированы в Шумере на камнях около 3600 г. до н. э. С 3200 г. до н. э. там возникло счетоводство на глиняных табличках. Это предопределяло систематическую регистрацию в учете. Напротив, папирусы древнего Египта (3400–2980 гг. до н. э.) способствовали развитию хронологической регистрации, причем за довольно значительный отчетный период. Первые инвентаризационные описи также появились в Египте, где каждые два года проводилась инвентаризация всего движимого и недвижимого имущества (дискретная инвентаризация), затем она была заменена текущей инвентаризацией (постоянной).

В Древней Греции учет велся на дощечках, выбеленных гипсом. Велась хронологическая запись всех фактов хозяйственной жизни, а затем делалась рекапитуляция – систематическая разноска всех записей, сделок в хронологическом порядке. Были введены зачетные платежи, существовали переводы платежей в другие кассы. Существовала периодическая публичная отчетность.

В Риме встречаются более развитые формы учетных регистров в виде кодексов – книг. Полагают, что греки использовали два регистра: эфемериды (журнал) и трапецитика (книга счетов – Главная), римляне же только заимствовали эту практику. В системе учетных регистров древнеримской бухгалтерии первой книгой была *Adversaries,* которая предназначалась для ежедневной записи фактов хозяйственной жизни. Эту книгу в дальнейшем назовут памятной, или Мемориалом. Далее необходимо выделить две книги (кодекса): *Codex accepti et expensi* и *Codex rationum domesticorum.* Исследователи связывали первый кодекс с журналом, второй – с Главной книгой.

Учет древнего мира – это учет фактов, и в целом он статичен. Инвентаризация и прямая регистрация имущества лежат в его основе. Со временем появится регистрация косвенная. Бухгалтерия станет только вероятной, а инвентаризации только будут указывать на репрезентативность информации.

***2. Эпоха Средневековья***

24 августа 1476 г. был низложен последний император Римской империи – Ромул Август. Согласно историческому календарю Античный мир кончился. Начиналось новое время. Можно предположить, что все началось сначала, а можно допустить, что некоторые традиции римской бухгалтерии продолжали теплиться в монастырях. Вплоть до IX в. встречаются лишь хаотические инвентарные описи. И только после IX в. отчетливо выделяются 4 группы ценностей: здания, сооружения; хозяйственный инвентарь; продукты; скот.

Наиболее развит учет был в Англии. (В основу была положена инвентарная опись, которая называлась "Книга страшного суда" 1086 г.). Зародился регистр шахматной формы, в Англии была развита система учета кассовых операций. Велись книги, где в одной части записывали приход, во второй – расход.

В Северной Италии около 1250–1350 гг. появляется система *Двойной записи*. Суть Двойной записи (двойной бухгалтерии) – введение в простую бухгалтерию счета собственных средств. В результате все факты хозяйственной жизни дважды отражаются в учете.

***3. Двойная бухгалтерия: Флорентийский вариант***

*Франческо ди* *Марко Датини* (1335–1410) – знаменитый купец-банкир из Прато (под Флоренцией) – был одним из богатейших людей своего времени. Не имея наследника, Датини оставил большую часть своего состояния, включая и дворец, благотворительной организации Чеппо де Повери. Немалый интерес представляют условия, на которых было передано это состояние: преемники обязались продолжать принятый у Датини порядок ведения учётных книг. Названная благотворительная организация существует и поныне, причём воля её основателя неукоснительно выполняется.

Архивы Датини по-прежнему хранятся в его бывшем дворце и являются уникальными по полноте: они включают почти 500 учётных книг и около 130 тысяч деловых писем, не говоря о множестве векселей, страховых полисов, оплаченных чеков, коносаментов и других первичных документов. Эти архивы на протяжении нескольких десятков лет являются объектом изучения для многих историков экономики и бухгалтерского учёта. Помимо центрального отделения во Флоренции, Датини были созданы шесть отделений в Венеции, Генуе, Авиньоне, Барселоне, Валенсии и Мальорке. Каждое из этих отделений занималось как торговой, так и банковской деятельностью; в центральном отделении, кроме этого, велось производство сукна из английской шерсти. Отделения регулярно отчитывались перед руководством о своей деятельности.

Отчётность барселонского отделения состояла из бухгалтерского баланса и отчёта о прибылях и убытках, полностью согласующихся между собой. Так, показатели чистой прибыли в барселонской валюте в обоих документах совпадали. Внеоборотные активы в балансе отделены от оборотных, на них начислялась амортизация. В отчётности присутствовали такие статьи, как расходы будущих периодов и резервы по неоплаченным налогам и непредвиденным расходам.

В бухгалтерском учёте Нового времени все эти понятия и соответствующие им счета начали появляться лишь во второй половине XIX века. Особо отметим и то, что прибыль от торговой деятельности отделена от прибыли по валютным (банковским) операциям. Отдельно показываются и издержки, общие для обоих видов деятельности.

Ещё более сложным был учёт в центральном отделении, где велась и производственная деятельность. В документах этого отделения встречаются примеры калькуляции себестоимости, однако они до сих пор мало исследованы. Бухгалтерами Датини использовался современный подход к оценке активов. Собственные (не комиссионные) товары показывались по цене приобретения или по рыночным ценам; если последние были ниже, разница относилась на счёт убытка по товарам. В то же время внеоборотные активы всегда оценивались по цене приобретения.

Приведённые факты позволяют прийти к выводу: учёт в компании Датини принципиально не отличался от современного. Более того, такой постановке учёта могло бы позавидовать немало современных предприятий. Книги Датини являются наиболее полными и совершенными образцами двойной бухгалтерии долитературного периода из всех известных к настоящему времени. Французский историк Фернан Бродель называет книги Датини шедеврами. Видимо, и сам Датини чрезвычайно высоко оценивал постановку учета в своей компании. Об этом можно судить по его завещанию, главной целью которого было сохранение учетных книг для будущих поколений. Однако существует предположение, что Датини не был создателем своей системы учёта, она заимствована им извне. Так, с 1367 по 1383 гг. в компании Датини велась не двойная, а простая бухгалтерия, причём весьма архаичная и неудобная. Дебеты всех счетов помещались в первой половине Главной книги, а кредиты тех же счетов – во второй. С 1383 по 1386 гг. был осуществлён переход к более удобной двусторонней форме счёта, когда дебет и кредит его располагаются рядом, на левой и правой страницах развёрнутого листа (фолио).

В это же время в Главной книге появляются и результативные счета. Именно в этот период в компании начался переход от простой бухгалтерии к двойной. И лишь после 1390 г. в компании применяется современная двойная бухгалтерия, соответствующая приведённым выше образцам. Вряд ли бухгалтеры Датини сумели в течение десятка лет самостоятельно изобрести столь сложные учётные методы и перейти к двойной бухгалтерии такого высокого уровня.

За столь короткий период, в условиях работающего предприятия, возможно лишь внедрение уже разработанной и проверенной на практике системы, причём с активной помощью специалистов, хорошо знающих её. Книги ещё нескольких флорентийских компаний свидетельствуют о том, что такой удивительно высокий для того времени уровень учёта существовал и в первой половине XIV в.

В средневековье формируются две основные парадигмы учета – *камеральная* и *простая* бухгалтерия. Первая исходила из того, что основным объектом учета является касса и ожидаемые поступления, а также выплаты из нее. Вторая предполагала учет имущества, включая кассу, а доходы и расходы становились для бухгалтера искомыми. Но, так или иначе, рост товарного хозяйства выдвигал на первое место учет денежной наличности и денежных обязательств (векселей, чеков).

***4. Эпоха Ренессанса и развитие двойной бухгалтерии***

Счета возникли очень давно. Они велись в первичном измерителе, т. е. материальные ценности – в натуральных единицах; расчеты, касса – в денежных. Одно не сводилось к другому. Результат хозяйствования выражался приростом богатства, а не косвенными категориями, такими, как прибыль.

Уже *К. Ирсон* (1678) отмечал, что с XIII в. существуют три учетные парадигмы: камеральная (по кассе ведется регистрация поступления и выплат денег); простая, включающая все имущественные и личные счета; они ведутся по принципу дебет-кредит, но в учетную совокупность не входят счета собственных средств, еще нет системы; двойная – она уже включает счета собственных средств. Все три парадигмы веками сосуществовали рядом без какого-либо соучастия.

Понятие “двойная запись” возникло не сразу и связывается с трудом *Д. А. Тальспте* (1525), но получило всеобщее распространение благодаря *Пиетро Паоло Скали* (1755). Идея двойной бухгалтерии – это средство познания, обладающее творческой силой, она создавала и продолжает создавать условия для управления хозяйственными процессами и одновременно для своего самосовершенствования.

С XIII века до середины XIX в. двойная бухгалтерия завоевывает одну отрасль народного хозяйства за другой, страну за страной. Решающим моментом в ее успехах был выход *в 1494 г*. книги великого итальянского математика *Луки Пачоли* (1445–1517) “Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях”, трактат которой “Трактат о счетах и записях”, содержит подробное описание применения двойной бухгалтерии к практике торгового предприятия. Книга оказала огромное влияние на все последующее развитие учетной мысли. Эта экспансия была связана с распространением двойной записи в ее старой и новой формах итальянской бухгалтерии. При их рецепции в различных странах возникали модификации. Развивались не учетные идеи, а процедурные приемы бухгалтерского учета.

В Трактате описан «венецианский способ» – предельно упрощенный вариант двойной бухгалтерии. Простота объяснялась тем, что венецианский вариант не предусматривал того, что является смыслом современной бухгалтерии – составления бухгалтерской отчетности. Благодаря своей простоте венецианский вариант был широко распространен среди мелких и средних торговых компаний и даже преподавался наряду с арифметикой в коммерческих училищах ряда городов Северной Италии.

Однако этот вариант двойной бухгалтерии не был единственным для того времени. В ряде крупных торгово-банковских компаний Флоренции задолго до появления Трактата применялась двойная бухгалтерия необычайно высокого уровня.

Уже в XIV в. счетоводы этих компаний систематически использовали почти все известные в настоящее время методы ведения учета, регулярно составляли бухгалтерскую отчетность. Они умели классически правильно решать самую трудную для бухгалтеров задачу – исчислять финансовый результат и даже дифференцировать его по видам деятельности.

Выдающимся автором после Л. Пачоли был *Жак Савари* (1622–1690), главная работа которого – “О совершенном купце”. Савари навсегда останется в истории учета как человек, который разделил счета на синтетические и аналитические, практиковал торговую калькуляцию, классифицировал балансы на инвентарные (оценка по себестоимости) и конкурсные (оценка по текущим ценам), последний включал и личное имущество собственника, так как иск мог быть обращен и на все достояние купца. Конец XVII и начало XVIII вв. – эпоха большого влияния Савари.

Главным достижением *Дегранжа* считается разработка им американской формы счетоводства. Дегранж исходил из того, что для бухгалтерии одинаково важны и хронологическая, и систематическая записи и что их можно объединить в одном регистре – Журнал-Главной книге. Записи в этой книге позволяют достичь две важнейшие цели учета: выявление на любой момент времени состояния расчетов и определение величины капитала собственника. Дегранж считал возможным ограничить бухгалтерский учет пятью счетами.

В середине XVIII в. в Англии пытаются применять двойную бухгалтерию в промышленном учете. В это время складывается система учета производственных затрат. Один из первых теоретиков промышленного учета *Ф. В. Кронхейльм* (1818) утверждал, что двойная бухгалтерия родилась в торговом учете из описания обменных операций (покупка и продажа товаров) и оказалась, по его мнению, не в состоянии раскрыть внутрипроизводственные процессы. В результате Кронхейльм разделил учет на две части: *производственный* и *бухгалтерский*. Первый предусматривал три счета, которые велись только в натуральном измерении, второй – традиционную бухгалтерскую систему счетов.

***5. Вторая половина XIX века (рождение науки)***

Середина XIX в. – вот тот рубеж, когда в различных странах Европы стала развиваться научная мысль. При этом зарождение теории учета коренным образом изменило характер представлений об учитываемых объектах. Первоначально использовался только прямой учет (инвентаризация). Потом возникли документы и объектом учета стали выступать уже не сами факты хозяйственной жизни, а информация о них.

Наконец, во второй половине XIX в. возникают различные теории учета, позволяющие по-новому истолковать значение того или иного информационного показателя. Это время, когда выдвигаются свои теоретические взгляды, отстаивая свои интересы, утверждает свою истину. Но истин не может быть много. Истина одна, много ее искажений, много ошибок. Задача бухгалтера-практика: руководствоваться только теми теориями, против которых нет достаточно сильных возражений.

***6. Бухгалтерский учет в России в 19 веке: рождение науки***

В первой половине 19 века в бухгалтерскую жизнь России вошли идеи, которые обсуждались очень долго, многие из них обсуждаются и сейчас. Три бухгалтера положили начало нашей науки: *К. И. Арнольд, И. Ахматов, Э. А. Мудров.*

Арнольд первым различал теорию и практику бухгалтерского учета. Под первой он понимал “способность составлять счета, их вести и пересматривать”, а под второй – “круг всех к счетам принадлежащих дел ”; первая выступает как счетная наука, вторая – как счетная часть. Ахматов полагал, что эта наука есть самая нужная, важная и полезная. Он утверждал, что бухгалтерский учет должен рассматриваться как часть политической экономики. Мудров смотрел на дело проще: “Счетоводство есть искусство записывать какое-либо имущество так, чтобы, несмотря на происходящие в нем перемены, всегда можно было усмотреть настоящее его положение со значением того, что последовало от перемен, произведенных в нем”.

Мудров может считаться автором постулата: алгебраическая сумма сальдо вспомогательных счетов равна сумме сальдо имущественных счетов, сложенной с разностью между дебиторской и кредиторской задолженностью по личным счетам.

В это время баланс становился объектом экономического анализа. Сама трактовка Арнольдом бухгалтерского учета как науки, занимающейся верным сличением прихода и расхода, подчеркивала роль анализа в управлении финансовыми результатами. Большое внимание уделялось и учетным регистрам, на основе которых делался анализ. Совокупность этих регистров составляла форму счетоводства. Арнольд считал ее методом бухгалтерского учета.

В те времена бухгалтера сталкивались и с негативными явлениями. Двойная бухгалтерия использовалась как средство регламентации экономического грабежа и как средство фальсификации данных. Борьба с фальсификацией учетных данных, со злоупотреблениями требовала специальных приемов. Арнольд первым выступил с учением о ревизии и методах ее проведения.

Придавая огромное значение такой бухгалтерской категории, как счет, авторы того времени предприняли первые попытки классифицировать счета. Арнольд делил все счета на личные (расчетов) и безличные. Последние делились на имущественные, включая счет капитала, и результатные. Их называли счета приращений и уменьшений. Несколько по-иному подходил к проблеме Ахматов. Он выделял три основания для определения трех классификаций:

* по степени обобщения: основные (синтетические) и вспомогательные (аналитические);
* по содержанию фактов хозяйственной жизни (товаров, личные – дебиторов и кредиторов, счета за границей);
* по характеру сальдо (дебетовые – активные и кредитовые – пассивные).

Мудров все счета делил на имущественные, личные и вспомогательные, к которым автор относил счета собственных средств и результатов. Счета “Основные средства” в нашем понимании не было. Но можно было встретить счета отдельных видов имущества, например, мебель. Арнольд предлагал купленную мебель записывать в дебет одноименного счета с кредита счета “Касса”. Счет “Товары” был центральным как в системе учета материальных ценностей, так и в отражении финансовых результатов. В целом счет “Товары” рассматривался не только как средство для учета движения товарной массы, но и как условие исчисления финансового результата – валовой прибыли или убытка.

Таким образом, первая половина ХIХ в. была временем, когда западная бухгалтерская мысль была окончательно усвоена, переработана и развита. Это было время формирования систематических знаний о бухгалтерском учете, что позволило говорить о рождении новой науки. Отмена крепостного права и развитие капитализма явились мощным стимулом бухгалтерской мысли в России. В своем развитии она прошла несколько этапов, первый из которых начинается с трудов двух крупных ученых второй половины XIX в. П. И. Рейнбота и А. В. Прокофьева. Они представляли традиционное знание и были их выразителями. Вместе с тем именно им пришлось столкнуться с первыми попытками «бунта в теории», с новаторскими предложениями, направленными на пересмотр бухгалтерской мысли.

*П. И. Рейнбот* (1839–1916), строго следуя принятой парадигме, сводил предмет бухгалтерского учета к изменениям в имуществе предприятия. В объяснении причин двойной записи он исходил из принципов персонификации, а целью ее считал недопущение ошибок регистрации и системное выяснение причин прибылей и убытков. Синтетический учет П. И. Рейнбот трактовал как контрольный, ибо, в самом деле, сальдо и обороты счета товаров контролируют остатки и движение по аналитическим товарным счетам. При этом ведение последних отличалось и сложностью и консерватизмом.

Представляют интерес мысли П. И. Рейнбота о промышленном учете. Аналитические счета он открывал не на все виды производимой продукции, а на участки (цехи, мастерские и т. д.), то, что теперь стало называться центрами ответственности. К прямым затратам он относил: 1) материалы, 2) жалованье, 3) погашение (амортизация). Остальные расходы рассматривались как общие и один раз в год (в конце) распределялись пропорционально сумме оборотных средств, закрепленных за данным подразделением. Результаты показывали по счету «Товары (готовая продукция)», причем в течение года готовая продукция учитывалась только в натуральном (количественном) измерении. По окончании года выполнялась калькуляция путем деления прямых и части накладных расходов, относящихся к данной мастерской, на объем готовой продукции, и таким образом определялась себестоимость, которую заносили в книги складского учета готовой продукции. Баланс он рассматривал как счет, закрывающий другие синтетические счета. П. И. Рейнбот сформулировал четкое правило, согласно которому составлению баланса должно предшествовать составление инвентаря. Впоследствии этот взгляд будет отстаивать *Н. С. Лунский* и критиковать *Е. Е. Сиверс*. С работ П. И. Рейнбота начинается оперативный учет, к которому он относил все, что учитывается на предприятии, но не в бухгалтерских регистрах. Так, он считал, что кассовая книга не входит в систему бухгалтерских записей, а относится к оперативному учету, и к этому же учету относится контроль выполнения заказов.

*А. В. Прокофьев* взамен распространенной в то время теории персонификации, разделяемой П. И. Рейнботом, развивал взгляды, похожие на экономическую теорию, и исходил из того, что приход ценностей всегда вызывает их расход. В противовес всем теоретикам, которые писали до него на русском языке и отстаивали немецкую форму, в которой широко использовался метод накапливания однородных операций и записи в Главной книге выполнялись итогами, А. В. Прокофьев взялся насаждать новую итальянскую форму. Он требовал, чтобы каждая операция записывалась в журнал отдельно и заносилась в Главную книгу тоже отдельно. Его пропаганда имела успех. Среди новаторов самой яркой фигурой был *Ф. В. Езерский* (1836–1916). Всю силу своего незаурядного таланта самоучки он направил на критику двойной бухгалтерии. И ввел так называемую *тройную русскую бухгалтерию*. Иногда эта критика носила курьезный характер, но иногда отмечались недостатки, многие из которых не преодолены до сих пор: 1) совпадение итогов в регистрах двойной бухгалтерии создает иллюзию безошибочности работы счетоводов, однако самые существенные ошибки, связанные с отнесением сумм не на те счета, а также ошибки в натуральных единицах не раскрываются через механизм двойной записи; 2) выведение финансового результата возможно только путем инвентаризации и за истекший период времени и др.

Расправившись с двойной итальянской системой он спешит прославить свое детище – тройную русскую. Название тройная вызывалось тремя обстоятельствами: 1) регистрация велась по трем группировочным совокупностям: приход, расход, остаток; 2) регистрами выступают три книги: журнал, Главная, по терминологии Ф. В. Езерского книга учетов и отчетная, заменяющая баланс; 3) используются только три счета: касса, ценности, капитал.

Оппоненты Ф. В. Езерского, присмотревшись к этой форме, вскоре заметили, что речь идет не о новой системе учета, а только об одной из новых форм той же двойной бухгалтерии. Однако значение идей, заложенных в русской бухгалтерии, было не в том, что она отменяла двойную или являлась новой формой последней, а в том, что она, значительно опережая свое время, выдвигала перед учетом ряд новых целей, которые не могли быть решены старыми традиционными бухгалтерскими методами. Назовем несколько из них: 1) определение посредством учетных записей результатов хозяйственной деятельности на любой момент времени; 2) органическое объединение аналитического и синтетического учета; 3) использование только покупных цен и общая оценка ценностей по себестоимости; 4) проведение инвентаризации не сплошным методом на определенный момент времени, а последовательно и постоянно, т. е. сегодня проверяется наличие чая и кофе, завтра – спичек и сахара и т. д.; 5) достижение внутреннего «автоматического» контроля путем заранее заданного в учете совпадения контрольных сумм. В своей форме Ф. В. Езерский насчитал таких сумм 19 и форму охарактеризовал как самопроверочную.

Все идеи были совершенно новыми для современников. Им было трудно оценить их, и, тем не менее, бухгалтерский конгресс в Шарлеруа (1912 г.) в Бельгии рекомендовал наряду с логисмографией Д. Чербони и статмографией Э. Пизани изучение во всем мире русской бухгалтерии.

Одни считали Ф. В. Езерского Колумбом бухгалтерского учета, другие – шарлатаном. Но чем больше говорили о нем, тем больше была его слава, которая не давала спокойно спать многим. Среди многих был и *И. П. Шмелев****.*** В 1895 г. была издана в Москве его работа «Новая четвертная бухгалтерия», а в 1897 г. вышло ее второе издание. Сущность теории И. П. Шмелева составляет четкое разграничение в учете *пермутаций* (движения ценностей, не меняющие итога баланса) и *модификаций* (движения ценностей, изменяющие итог баланса). Основной регистр – книга операционно-функциональная. Бухгалтерский баланс – документ, отражающий движение капитала. Под объектом учета понимаются не сами ценности, а их движение, статика – только часть, момент динамики. В связи с этим можно сформулировать *постулат Шмелева:* ***сумма оборотов по кредиту имущественных и личных счетов, а также по кредиту счетов собственных средств равна сумме оборотов по дебету имущественных и личных, а также по дебету счетов собственных средств*.**

Если Ф. В. Езерский и И. П. Шмелев пытались и верили в то, что им удалось разрушить парадигму двойного учета и заменить ее тройным или четвертным счетоводством, то И. Ф. Валицкий, с одной стороны, С. Ф. Иванов и Э. Э. Фельдгаузен – с другой, хотели изнутри старой парадигмы изменить ее – один вширь, два других – и вглубь, и вширь. *И. Ф. Валицкий* попытался создать макроучет. Макроучет он понимал как бухгалтерию, ведущуюся с помощью статистических методов, ибо в основе записей лежат не документы бухгалтерской регистрации, а акты (сообщения присутственных мест) статистического исчисления. Техника учета состояла в выписке мемориальных ордеров по поступающим первичным документам. Счета, по которым должен был вестись учет, делились на два ряда: счета народного дохода и счета народного богатства.

Если И. Ф. Валицкий раздвигал границы двойной парадигмы, то С. Ф. Иванов и Э. Э. Фельдгаузен и расширяли их, и углубляли ее. В центре внимания обоих были принципы промышленного учета. Еще в 1872 г. *С. Ф. Иванов* писал о необходимости «иметь возможность показать не только количество выработанного материала, но и количество оставшегося в производстве, а главное – стоимость того и другого». Таким образом, была выдвинута задача создания специальных счетов для учета затрат, они получили название счетов производства. Потом их назовут калькуляционными. Ему же принадлежит идея нормирования затрат, под которой он понимал определение «приблизительной нормы издержек», и отнесения всех общих затрат на специальный счет без распределения их по вырабатываемым видам изделий, т. е. предполагал включение в себестоимость, по нашей терминологии, только прямых расходов. Много внимания С. Ф. Иванов уделял популяризации истории науки. Он оставил заметный след в области судебно-бухгалтерской экспертизы. Его труд переведен на несколько иностранных языков. Благодаря этой работе к нему пришло международное признание. Он был действительным членом международного библиографического института, членом-корреспондентом Академического общества бухгалтеров в Париже, членом-корреспондентом Академического общества бухгалтеров в Бельгии, членом главного совета Международной ассоциации бухгалтеров.

*Э. Фельдгаузен* видел в учете средство управления предприятием, отождествляя при этом такие понятия, как контроль и учет. Ему принадлежит первая попытка введения в калькуляцию методов, получивших развитие в стандартности и нормативном учете. Он пользовался термином «нормальная отчетность». Сущность его подхода сводилась к тому, что на все затраты заранее определяются нормы один раз в десятилетие. Далее в учете регистрируются отклонения от этих норм, причем все отклонения показываются как прибыли и убытки. Общий расчет выполняется один раз в месяц.

Структура себестоимости у Э. Фельдгаузена выглядит так: (материалы + топливо + жалованье – стоимость побочных продуктов + брак и угар) = цеховая цена + % прямых расходов, распределяемых пропорционально цеховым ценам, = техническая цена + % косвенных расходов, распределяемых пропорционально техническим ценам, = коммерческая цена. Здесь амортизация рассматривается как накладные расходы. Эти предложения не нашли признания со стороны современников, но это было новое слово в учете. Оно углубляло понятие учета затрат, расширяло объект счетоводства, вводя в него ожидаемые (нормируемые) события.

Парадигма двойного учета оказалась достаточно прочной, но для защиты и развития она нуждалась в новых людях. Эти люди нашлись. Они объединились в журнале «Счетоводство» (1888–1904). Во главе журнала стоял замечательный бухгалтер, человек с международной известностью – член Болонской академии счетоводов, действительный член национального общества итальянских счетоводов, член-корреспондент Коллегии бухгалтеров Урбино, с 1894 г. – член-корреспондент Института нидерландских счетоводов – *А. М. Вольф* (1854–1920).

Из его идей особенно плодотворным оказалось противопоставление науки, получившей в дальнейшем именование счетоведения, практике, получившей название счетоводства. А. М. Вольфу принадлежит своеобразная классификация ценностей: 1) ценности вещественные, 2) деньги и 3) ценности условные. В связи с этим выделяются три группы счетов: имущества, услуг (результативные), расчетов (личные). Представляют интерес и идеи А. М. Вольфа в части предмета науки, под которым он понимал различные стадии кругооборота капитала. Это положение впоследствии стало основным, благодаря популяризации В. Д. Беловым и развитию Е. Е. Сиверсом. В учении о балансе мы находим весьма «легкое» определение: «Равенство между активом и пассивом, которое должно получаться к каждому времени, называется балансом». А. М. Вольф противопоставил счет балансу, трактовал баланс как следствие ведения счетов. Это утверждение дискутируется до сих пор.

Ближайшим союзником и помощником А. М. Вольфа был *В. Д. Белов* – первый русский чистый теоретик учета. Сущность бухгалтерской работы он видел в классификации счетов, сводя последнюю к трем группам: материальные, личные, операционные. Признавая бухгалтерский учет дедуктивной наукой, он писал: «Всякая дедукция стремится к выводу, как к конечному результату...», «Вывод этот называется счетом баланса... Этот счет господствует над всеми другими счетами... Баланс есть последнее слово, а, следовательно, и цель всего бухгалтерского труда».

Самым плодовитым автором был *С. М. Барац* (1850–1913). Он любил говорить о наружной правдивости учета, понимая под ней аккуратное заполнение регистров, но истинную задачу науки видел в построении счетов. Природу двойной записи он сводил к движению ценностей (отпущено-принято). Специально надо подчеркнуть заслуги С. М. Бараца во введении понятия времени в систему учета, так как ни одна операция не может ни совершаться, ни регистрироваться без определенной привязки к временной координате. Для него эта временная координата имела практический смысл в связи с тем, что некоторые бухгалтеры высказывались за необходимость привязки бухгалтерского отчета к окончанию хозяйственного цикла. С. М. Барац хотел дифференцировать бухгалтерские данные, он видел различия в учетных приемах различных отраслей хозяйства, различных предприятий, и стал первым проводить мысль, что нет единого промышленного учета, а есть учеты, связанные с различными отраслями промышленности. Эта идея имела успех и оказала влияние на развитие учетной мысли.

Среди авторов журнала «Счетоводство» надо назвать М. Я. Батенькова, А. А. Беретти, А. З. Попова, Н. И. Попова и И. П. Руссияна. *М. Я. Батеньков* (1844–1896) считал контроль неотъемлемой частью бухгалтерии, был одним из создателей новой бухгалтерской дисциплины – ревизии. *А. А. Беретти* известен как автор метода «цветного провода», дошедшего до нас под названием «красное сторно». *Н. И. Попов* известен своей довольно оригинальной трактовкой бухгалтерского учета и широким применением в нем математических методов. При этом он трактовал науку как чисто экономическую, а двойную запись считал объективным законом. Он сформулировал целый ряд математических постулатов, среди которых следует отметить постулат «недоверия»: *Сумма сальдо материальных счетов всегда равна алгебраической сумме сальдо личных счетов.* В этом случае счета собственных средств рассматриваются как счета личные. Много внимания уделял Н. И. Попов вопросу классификации счетов, которые он делил на 1) частные (статистические, реальные): а) материальные (объективные), б) личные (субъективные, юридические); 2) общие (отвлеченные, экономические). В дискуссии о порядке закрытия счетов Н. И. Попов доказывал необходимость записи сальдо на слабую сторону счета. Такой подход он именовал теорией «баланса в счете», запись в этом случае предполагает уравнение: «остаток + приход = расход + остаток новый». Противоположный подход, консервативный, по его мнению, назывался «балансом счетов» и строился по схеме: «остаток + приход-расход = остаток новый». Имя Н. И. Попова как инициатора использования алгебры для объяснения двойной записи известно за пределами нашей страны.

Самым талантливым человеком в журнале «Счетоводство» был *Л. И. Гомберг* – член-корреспондент Академического общества бухгалтеров в Париже и действительный член Международной Ассоциации бухгалтеров. Л. И. Гомберг является автором оригинального метода последующей (рыночной) калькуляции, сущность которого заключается в следующем: из всей валовой выручки от реализации готовой продукции вычитается себестоимость отходов и сумма полученной прибыли, и таким образом определяется сумма затрат на производство основной продукции. Далее из валовой выручки от реализации готовой продукции вычитается сумма затрат и определяется сумма прибыли от реализации основной продукции. Затем эта сумма делится на число калькуляционных единиц и определяется прибыль, приходящаяся на одну единицу. Из стоимости товаров каждого калькулируемого вида (продажная цена, умноженная на число выработанных проданных единиц) вычитают величину полученной прибыли и определяют себестоимость единицы каждого изделия. Это предложение получило золотую медаль во Франции.

Русская бухгалтерия благодаря трудам Л. И. Гомберга вышла на мировую арену и стала оказывать достаточно сильное влияние на интеллектуалов европейского учета. Л. И. Гомберг – вершина русской учетной мысли конца XIX–начала XX вв.

В 1904 г. журнал «Счетоводство» прекратил свое существование. На смену авторам журнала «Счетоводство» пришли новые люди – Е. Е. Сиверс, А. И. Гуляев, Н. Ф. фон Дитмар, создавшие новую петербургскую школу, и Н. С. Лунский, Г. А. Бахчисарайцев, Ф. И. Белмер, создавшие московскую школу. Эти школы разделяло учение о счетах и балансах.

Главой новой петербургской школы бухгалтеров был *Е. Е. Сиверс* (1852–1917). В области чистой теории двойной записи Е. Е. Сиверс известен как автор меновой теории, сущность которой заключается в том, что в основе двойной записи лежит обмен (мена) благами. Получили товары, а взамен выдали обязательство эти блага оплатить. Теория эта имела большое распространение. Значение, придаваемое Е. Е. Сиверсом мене в образовании двойной записи, привело его к выводу, что сама двойная запись является основным законом бухгалтерского учета. Е. Е. Сиверс дал весьма детальную классификацию счетов, предвосхитив в этом направлении тенденции 30–40-х гг. XX в. Его классификация выглядит так:

1. Вещественные счета:

1) основные;

2) переходные (калькуляционные):

а) заготовок, б) сооружений, в) производства.

1. Личные счета:

1) предпринимательского капитала:

а) основные, б) переходные (результативные);

2) ссудного капитала:

а) счета лиц и учреждений, б) счета кредитных запасов.

Для своего времени эта классификация была большим достижением. Ближайшим помощником Е. Е. Сиверса был *А. И. Гуляев****.*** Своей специальностью он избрал промышленный учет, и его учение о структуре себестоимости пользовалось достаточно широким распространением. В состав себестоимости он включал: материалы, заработную плату, затраты механической и электрической силы и амортизацию.

*Н. С. Лунский* (1867–1956) был одним их первых, кто создал новое методологическое направление в области учета. Именно ему принадлежит право считаться автором балансовой теории учета, широко признанной и распространенной в нашей стране и весьма популярной за рубежом. Н. С. Лунский ввел несколько классификаций счетов: 1) простые и сборные; 2) главные и вспомогательные (переходные); 3) активные, пассивные, переменные; 4) чистые и смешанные; 5) вещные, личные, результативные. Ввод нескольких классификаций в теорию учета был большим достижением. Заслугой Н. С. Лунского было введение в теорию учета категорий сущего и должного. Категории сущего соответствует инвентарь, должного – баланс.

Представитель московской школы – *Ф. И. Белмер* – издал свой основной труд в Болгарии. Он, развивая учение о балансе как независимом от плана счетов документе, первым сказал, что в балансе нет счетов и что «отчетная балансовая таблица может не быть тождественной с главным балансом Главной книги ни по содержанию, ни по итогам». Он же в консервативном духе считал, что только хронологическая запись может быть основной и в связи с этим подчеркивал примат журнала над Главной книгой.

Подводя итоги развития бухгалтерского учета в России, можно к чести их представителей отметить, что отечественная учетная мысль отвечала уровню мировых стандартов, а во многом и превосходила их.

***7. Послеоктябрьская эволюция учета***

Великая Октябрьская социалистическая революция привела к огромным социально-экономическим изменениям, которые не могли не отразиться на ведении учета.

Эта эволюция прошла несколько этапов:

* 1917–1918 – попытки стабилизации хозяйства, пути адаптации традиционных методов учета в новой системе хозяйствования;
* 1918–1921 – подходы к формированию коммунистического, развал старых систем и форм бухгалтерского учета, создание принципиально новых учетных измерителей;
* 1921–1929 – новая экономическая политика (НЭП), реставрация традиционной системы бухгалтерского учета;
* 1929–1953 – построение социализма, деформация принципов бухгалтерского учета;
* 1953–1984 – совершенствование производственного учета, анализ его организационных структур и распространение механизированной обработки экономической информации;
* с 1984–1992 – перестройка всех социально-экономических отношений в стране, попытка возрождения классических принципов бухгалтерского учета.

С распадом Союза Советских Социалистических Республик (СССР) и выделением России как нового государства в ее экономической политике произошли значительные изменения. Переход от командно-административной системы управления к рыночным отношениям не мог не сказаться и на системе бухгалтерского учета. Произошел переход к приятой во всем мире системе Международных стандартов. Становление и развитие новых рыночных отношений, управление экономикой, использование Международных стандартов бухгалтерского учета предопределяют усиление

Введение в бухгалтерский учет

*1. Понятие о хозяйственном учете*

*2. Измерители, применяемые в учете*

*3. Виды учета*

1. *Задачи бухгалтерского учета*
2. *Пользователи бухгалтерской информации*
3. *Принципы (правила) бухгалтерского учета*

1. ***Понятие о хозяйственном учете***

Основным документом, регулирующим ведение бухгалтерского учета в Российской Федерации, является Федеральный закон №129-ФЗ от 21.11.1996 «О бухгалтерском учете».

Хозяйственный учет возник с возникновением материального производства. Современное производство включает в себя две взаимосвязанные и дополняющие друг друга сферы:

а) *материальное производство*, которое является основой жизни любого общества. Здесь создаются имущественные блага (в отраслях промышленности, строительства, сельского хозяйства и иных), а также производятся материальные услуги (транспорт, торговля, коммунальное хозяйство, бытовое обслуживание);

б) *нематериальное производство*. Эта сфера занята формированием духовных, нравственных и иных ценностей и предоставлением аналогичных услуг (здравоохранение, образование, научное консультирование и др.)

Для получения необходимых сведений о ходе хозяйственных процессов организуется хозяйственный учет. Он возник из потребностей в управлении материальным производством. Хозяйственный учет представляет собой полное количественное отражение и качественную характеристику учитываемых объектов.

*Хозяйственный учет ведут путем наблюдения, измерения и регистрации*. Основными этапами учетного процесса является: обработка информации и передача ее пользователям.

## 2. Измерители, применяемые в учете

В учете применяется 3 вида измерителей:

1) *натуральные*  измерители (м, см, г, кг, т, л, штуки и т.д.);

2) *денежные* измерители (рубли);

3) *трудовые*  измерители (чел/час, чел/день и т.д.).

Натуральные измерители используют для учета всех видов материалов, топлива, запчастей для машин и оборудования. Они нужны для контроля за сохранностью имущества, измерения объемов заготовленных и использованных средств производства, для характеристики однородных предметов.

Денежный измеритель – это универсальный обобщающий учетный измеритель. Он позволяет суммировать наличие всех хозяйственных средств, источников их образования, объемов выполненных работ и оказанных услуг, реализованной продукции.

Трудовые измерители – это разновидность натуральных измерителей. Они используются для исчисления количества затрат рабочего времени, выраженного в определенных единицах времени, для подсчета заработной платы работников организации, для исчисления производительности труда.

## 3. Виды учета

В Российской Федерации действует система хозяйственного учета, в которой выделяют четыре взаимосвязанных вида учета (см. рис. 1):

**1) *оперативный учет*** является системой текущего наблюдения, контроля над отдельными хозяйственными операциями и управления ими в ходе их осуществления. Он ограничивается рамками организации, ведется на местах совершения хозяйственных операций (цех, склад, магазин, касса). Этот вид учета является простым по технике исполнения (по сравнению с другими видами учета) и осуществляется по мере необходимости. Его данные не обязательно фиксируются в документах, они могут быть получены в устной беседе или с помощью технических средств и устройств. Оперативная *информация* используется управленческим персоналом для повседневного, текущего руководства деятельностью организации.

**2) *статистический учет*** (статистика) представляет собой систему регистрации, обобщения и изучения массовых, качественно однородных социально-экономических явлений (в масштабе предприятия, отрасли, экономического региона, страны).

На основе статистической систематизации и обработки данных оперативного и бухгалтерского учета, а также сплошных и выборочных наблюдений изучают и анализируют возникающие закономерности развития процессов и явлений, характер экономических потоков и тенденций, дают количественные и качественные характеристики различным сторонам производственно-хозяйственной деятельности предприятия. Для этого применяются различные статистические методы: группировки, динамические ряды, средние величины, экономические индексы, корреляция.

Статистика собирает и готовит информацию, которая используется органами власти и управления для принятия управленческих решений на государственном и региональном уровнях.

Для статистической информации характерны приблизительные вычисления, сравнительные величины и рассмотрение явлений в динамике, документально оформляется не всегда.

**3) *бухгалтерский учет*** представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Для него характерно применение особых приемов и способов обработки экономической информации: счета бухгалтерского учета, двойная запись хозяйственных операций, бухгалтерский баланс.

Бухгалтерский учет имеет свои особенности, отличающие его от остальных видов учета, а именно:

- является документально-обоснованным учетом;

- непрерывный во времени и сплошной по охвату всех изменений, происходящих в финансово-хозяйственной деятельности предприятия;

- применяет особые, только ему присущие способы обработки данных;

- является стоимостным учетом.

Бухгалтерский учет подразделяется на теорию, финансовый учет и управленческий учет.

*Теория бухгалтерского учета* – это теоретические, методологические и практические основы организации системы бухгалтерского учета.

*Финансовый учет* представляет собой процесс подготовки учетной информации, которая используется как внутренними так и внешними ее пользователями. Финансовый учет основан на общепринятых международных стандартах и принципах. Правила его ведения и порядок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности регламентируются государством. Ведение финансового учета обязательно для всех организаций. Финансовый учет отражает «историческую» информацию о производственно-коммерческой деятельности организации, его информация носит объективный характер и поддается проверке.

*Управленческий учет* представляет собой процесс идентификации, измерения, сбора, анализа, подготовки, интерпретации и передачи управленческому персоналу информации, необходимой для планирования, контроля текущей производственно-коммерческой деятельности и управления организацией. Информация управленческого учета является внутренней, она используется менеджерами организации для принятия управленческих решений. В отличие от финансового учета ведение управленческого учета не является обязательным, оно зависит от решения администрации организации. Посторонние органы не могут оказывать влияние на систему управленческого учета.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **ХОЗЯЙСТВЕННЫЙ УЧЕТ** | | | | | |  |
|  |  |  |  | | |  | |
| **ОПЕРАТИВНЫЙ**  **УЧЕТ**  Система наблюдения и текущего контроля за отдельными фактами или процессами с целью руководства ими в момент их совершения. |  | **СТАТИСТИЧЕСКИЙ**  **УЧЕТ**  Система сбора и обобщения информации о массовых явлениях, фактах или процессах с целью управления и контроля за ними. |  | **БУХГАЛТЕРСКИЙ**  **УЧЕТ**  Система непрерывного и взаимосвязанного отображения экономической информации с целью управления и контроля за финансовой хозяйственной деятельностью. |  | **НАЛОГОВЫЙ**  **УЧЕТ**  Система обобщения информации для определения налоговой базы в соответствии с НК РФ | |

Рис. 1

**4) *налоговый учет*** - это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом. Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля над правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога. Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, т.е. применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Если порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения соответствует порядку группировки и отражения в бухгалтерском учете, то регистры бухгалтерского учета могут быть заявлены налогоплательщиком как регистры налогового учета.

## 4. Задачи бухгалтерского учета

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

1) формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности, - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним – инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

2) обеспечение информацией внешних и внутренних пользователей бухгалтерской отчетности для контроля над соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием трудовых, финансовых и материальных ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами, сметами;

3) предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

## 5. Пользователи бухгалтерской информации

Пользователей бухгалтерской информации можно разде­лить на две группы: внутренних и внешних (см. рис.2).

**Пользователи бухгалтерской информации**

## БУХГАЛТЕРСКАЯ ИНФОРМАЦИЯ

**ВНУТРЕННИЕ ПОЛЬЗОВАТЕЛИ**

# ВНЕШНИЕ ПОЛЬЗОВАТЕЛИ

Имеющие прямой финансовый интерес

Не имеющие прямого финансового интереса

Аппарат управления организацией

# Собственники

Инвесторы

Налоговые органы

Кредиторы

Органы по управлению экономикой

Работники организации

Поставщики

##### тавщики

Будущие акционеры

Прочие группы

Покупатели

##### ли

Рис 2

**Внутренние пользователи** - лица, занятые в аппарате управ­ления, собственники, менеджеры, которым необходима учет­ная информация для осуществления планирования, контроля и оценки деловых операций.

В отношении информации для внутренних пользователей следует учитывать, что ее состав для каждого представителя администрации определяется в зависимости от занимаемой должности и функций, выполняемых им. Для менеджеров наиболее важной является информация о сумме прибыли, достаточности денежных средств, рентабельности. Собственников и совладельцев больше всего интересуют прибыльность и ликвидность организации. Работников организации интересует стабильность и способность организации гарантировать оплату труда и сохранение рабочих мест.

Руководство организации заинтересовано в информации, предоставляемой внешним пользователям, и в разнообразной информации, необходимой для планирования, анализа и контроля.

**Внешние пользователи** - сторонние потребители информа­ции с прямым или косвенным финансовым интересом. Они под­разделяются на следующие группы:

- лица, не работающие в организации, но прямо заинтересо­ванные в успешной ее деятельности (акционеры, инвесто­ры, кредиторы, покупатели и др.);

- лица, непосредственно не принимающие участия в работе организации, но имеющие косвенный финансовый инте­рес: налоговая служба, государственные органы управле­ния, различные финансовые институты и участники фондового рынка (страховые компании, биржи, дилеры, бро­керы и др.);

- лица, не имеющие финансового интереса, кроме делового сотрудничества: аудиторские фирмы, органы статистики, арбитраж и др.

## 6. Принципы (правила) бухгалтерского учета

Основные правила ведения бухгалтерского учета определены Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и Положением по ведению бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Эти *правила* следующие.

1. Обязательность двойной записи хозяйственных операций на счетах рабочего плана счетов, составляемого на основе Плана счетов, утвержденного Минфином РФ.

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

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

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

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

6. Объекты учета подлежат оценке в денежном выражении.

7. Обязательность проведения инвентаризации имуществ и обязательств. Порядок проведения инвентаризации определяется руководителем организации, за исключением случаев обязательного проведения инвентаризации, установленных действующими законодательными и нормативными актами по бухгалтерскому учету.

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

Понятия «допущения» и «требования» также являются правилами ведения бухгалтерского учета.

***Допущения:***

1) *допущение имущественной обособленности* означает, что имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственников этой организации и имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации;

2) *допущение непрерывности деятельности* означает, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, у нее отсутствует намерение и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке;

3) *допущение последовательности применения учетной политики* означает, что принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому;

4) *допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности* означает, что все факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

***Требования:***

1)*требование полноты* означает необходимость отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности;

2) *требование своевременности* означает необходимость своевременного отражения фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности;

3) *требование осмотрительности* (*осторожности,* в западной практике *консерватизма*) означает большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов;

4) *требование приоритета содержания перед формой* означает, что в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности должны отражаться исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования;

5) *требование непротиворечивости* означает необходимость равенства данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца, показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета, а также показателей отчетности на начало и конец периода;

6) *требование рациональности* означает рациональное и экономное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

# Предмет и метод бухгалтерского учета

1. *Хозяйственные процессы и их характеристика.*
2. *Понятие предмета бухгалтерского учета.*
3. *Элементы метода бухгалтерского учета.*
4. *Классификация хозяйственных средств предприятия по составу и размещению (актив, имущество).*
5. *Классификация хозяйственных средств предприятия по источникам образования (пассив, обязательства).*

## 1. Хозяйственные процессы и их характеристика

Предприятие (организация), производя продукцию, выполняя работы или оказывая услуги, совершает огромное количество хозяйственных операций. Эти хозяйственные операции в совокупности составляют хозяйственные процессы, которые подразделяются на:

1. процесс снабжения;

2. процесс производства;

3. процесс реализации – продажа.

В результате производственной деятельности хозяйственные средства находятся в постоянном кругообороте.

Кругооборот хозяйственных средств совпадает с хозяйственными процессами (см. рис. 3).

На первой стадии кругооборота (***процессе снабжения***) денежные средства предприятия превращаются в необходимые материальные ценности (сырье), необходимые для процесса производства.

На второй стадии кругооборота (***процессе производства***) происходит превращение хозяйственных средств (материальных ценностей), которые соединяются с рабочей силой, в новый товар, в новую продукцию предприятия, которая отличается по своему внешнему виду, назначению и стоимости.

На третьей стадии (***процессе реализации – продаж***) продукция предприятия превращается в денежные средства, но большего размера, чем их первоначально затрачено.

**Д–Т–Тнс –Дпр:**

**деньги–товар–товар с новой стоимостью–деньги с прибылью**

**Схема работы предприятия, отражающая кругооборот средств**

Расчетный счет

сч. 51

Поставщики

сч. 60

Сырье (материалы)

сч. 10

Основное производство

сч. 20

Продажи

сч. 90

Отгрузка

сч. 45

Готовая продукция

сч. 43

Касса

сч. 50

Рабочие и служащие

сч. 70

Рис. 3

## Понятие предмета 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 имущества); хозяйственные операции, вызывающие изменение имущества и источников его формирования.

По источникам образования и целевому назначению имущество организации подразделяют на собственное и заемное.

Каждый отдельный вид средств и источников называется ***объектом учета***.

## 3. Элементы метода бухгалтерского учета

***Метод бухгалтерского учета*** – это совокупность способов и приемов, с помощью которых познается предмет (объекты) бухгалтерского учета. Он позволяет изучить явления в движении, изменении, взаимосвязи и взаимодействии. Метод бухгалтерского учета зависит от предмета учета, от отражаемых и контролируемых объектов, а также от поставленных перед учетом задач и предъявляемых к нему требований.

Основными элементами метода бухгалтерского учета являются документация, инвентаризация, счета, двойная запись, баланс, отчетность, оценка и калькуляция.

**1) *Документация*** – это способ сплошного и непрерывного отражения движения объектов учета с целью получения необходимой информации и ведения текущего бухгалтерского учета.

*Документ* – это любой материальный носитель данных, который позволяет юридически доказательно подтвердить хозяйственные факты и право на их совершение.

*Документирование* – оформление хозяйственных явлений документами.

Каждая хозяйственная операция, подлежащая отражению в бухгалтерском учете, должна быть оформлена документами, в которых отражается содержание операции, ее точное количественное выражение и денежная оценка. Правильность сведений, приводимых в документе, подтверждается подписями лиц, составивших документ и ответственных за совершение операции. Все записи в регистрах бухгалтерского учета выполняются на основании первичных учетных документов, прошедших проверку правильности и объективности их оформления, а также законности совершенных операций.

Проверка документов состоит из:

* формальной проверки (на наличие реквизитов);
* арифметической проверки (на правильность арифметических действий);
* проверки «по существу» (на законность совершенных операций).

При обнаружении ошибок в документах они возвращаются исполнителям для исправления. Документы, свидетельствующие о незаконных операциях, задерживаются с целью выяснения обстоятельств и принятия необходимых мер.

Обработка проверенных и принятых бухгалтерией документов состоит из трех этапов:

1) таксировка, т. е. оценка операции в стоимостном измерении;

2) группировка, т.е. сортировка по однородным операциям;

3) контировка, т.е. указание корреспонденции счетов.

*Документооборот* – это организованная система создания, проверки и обработки всех бухгалтерских документов с момента их составления до сдачи в архив. График документооборота оформляется в виде схемы, либо в виде перечня работ по формированию, проверке и обработке документов, заполняемых каждым подразделением. Контроль над соблюдением графика документооборота осуществляет главный бухгалтер.

Для выполнения всех присущих бухгалтерским документам функций, они должны содержать все необходимые сведения (реквизиты). Реквизиты (лат. – «требуемые, необходимые») являются составными элементами документа и могут быть обязательными и специфическими.

Все учетные документы принимаются к бухгалтерскому учету, если они составлены по форме, содержащей в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Если форма документов не предусмотрена в таких альбомах, то она должна быть утверждена руководителем и содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;

- номер документа;

- дата составления, что необходимо, прежде всего, для исключения повторного использования документа;

- наименование организации и ее адрес, что обеспечивает доказательность;

- содержание и количественная характеристика хозяйственной операции;

- измерители в натуральном и стоимостном выражении;

- подписи лиц, ответственных за совершение операции и правильное оформление.

Руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером утверждает перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов.

**2) *Инвентаризация*** – это регламентная процедура периодической проверки и документального подтверждения наличия, состояния и оценки имущества и обязательств организации, проводимая для подтверждения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (см. табл.2).

Основными целями инвентаризации являются:

- выявление фактического наличия имущества предприятия;

- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;

- выявление некондиционных материальных ресурсов, формирование обоснованных заключений с привлечением необходимых специалистов и специальных организаций, а также подготовка документов для их уценки или списания (утилизации);

- определение виновных лиц в случае обнаружения недостач, излишков, порчи материальных ценностей;

- проверка полноты отражения обязательств в учете, соблюдения исполнителями сроков и обязательств по заключенным договорам, принятия мер по взысканию дебиторской и погашению кредиторской задолженностей, списания в установленном порядке обязательств по истечении сроков исковой давности. Порядок проведения инвентаризации определяется руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Таблица 2

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Признаки  Классификации | Виды  инвентаризаций | Характеристика |
| 1. в зависимости  от полноты охвата  объектов | а) полная | охватывает все категории средств,  прав и обязательств;  обычно проводится один раз в год перед составлением годового баланса; |
| б) выборочная  (частичная) | охватывает отдельные категории  (наличность в кассе, товары);  проводится при смене материально  ответственных лиц;  по решению руководства |
| 2. по характеру  проведения | а) плановая | проводится в намеченные сроки. |
| б) внезапная | проводится по решению руководства или ревизора, следственных органов, после форс-мажорных  обстоятельств. |

Проведение инвентаризации обязательно:

1) при передаче имущества организации;

2) перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;

3) при смене материально-ответственных лиц;

4) при установлении фактов хищения или злоупотребления, порчи ценностей;

5) в случае форс-мажорных обстоятельств;

6) при ликвидации организации и др. случаях, предусмотренных законодательством

**3) *Счета***– способ группировки и текущего учета однородных хозяйственных операций, а также информации о состоянии и изменении объектов бухгалтерского учета с целью текущего контроля. На каждый вид хозяйственных средств и их источников открывается отдельный бухгалтерский счет.

**4) *Двойная запись*** – способ регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Особенность двойной записи состоит в том, что сумма каждой хозяйственной операции записывается в двух счетах – по дебету одного и кредиту другого счета. Двойная запись обеспечивает возможность контроля над правильностью отражения в учете хозяйственных операций.

**5) *Бухгалтерский баланс*** – способ обобщения и группировки хозяйственных средств организации (по видам и размещению, источникам формирования и целевому назначению) в денежном измерителе на определенный момент времени. Он содержит информацию об имущественном и финансовом положении организации.

Бухгалтерский баланс должен отвечать следующим *требованиям:* правдивость, реальность, единство, преемственность, ясность. Условие *правдивости* баланса - обоснование его показателей документами, записями на бухгалтерских счетах, бухгалтерскими расчетами и инвентаризацией. Под *реальностью* баланса понимают соответствие оценок его статей объективной действительности. *Единство* баланса заключается в построении его на единых принципах учета и оценки. Это означает применение во всех структурных подразделениях предприятия единой номенклатуры счетов бухгалтерского баланса, одинаковое содержание счетов, их корреспонденции и т.п. *Преемственность* баланса на предприятии, существующем несколько лет, выражается в том, что каждый последующий баланс должен вытекать из баланса предыдущего.

**6) *Бухгалтерская* о*тчетность***– совокупность показателей учета, отраженных в форме определенных таблиц и характеризующих движение имущества, обязательств и финансовое положение организации за отчетный период.

Годовая бухгалтерская отчетность российских организаций (за исключением бюджетных и общественных организаций, не осуществляющих предпринимательской деятельности), как единая система данных об их имущественном и финансовом положении и результатах хозяйственной деятельности формируется на основе данных бухгалтерского учета и состоит из следующих отчетных:

- бухгалтерского баланса (форма № 1);

- отчета о прибылях и убытках (форма № 2);

- отчета об изменении капитала (форма № 3);

- отчета о движении денежных средств (форма № 4);

- приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5);

- отчета о целевом использовании средств (форма № 6);

- пояснительной записки

- аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

Стандартный состав бухгалтерской отчетности в России совпадает с составом финансовой отчетности по МСФО. Отличия заключаются в наполнении форм отчетными показателями и пояснениями и в методике формирования отдельных показателей.

Отчетным годом для всех организаций является календарный год - с 1 января по 31 декабря включительно. Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, - по 31 декабря следующего года. Данные о хозяйственных операциях, проведенных до государственной регистрации организаций, включаются в их бухгалтерскую отчетность за первый отчетный год. Месячная и квартальная отчетность является промежуточной и составляется нарастающим итогом с начала отчетного года.

Организации обязаны представлять квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую - в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

При формировании бухгалтерской отчетности организацией должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней.

По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный период, должны быть приведены данные минимум за два года - отчетный и предшествующий отчетному.

При составлении бухгалтерской отчетности необходимо руководствоваться следующими требованиями к ней:

- соблюдение в течение отчетного периода неизменной утвержденной учетной политики организации;

- полнота отражения в учете за отчетный период всех совершенных хозяйственных операций и результатов инвентаризаций;

- правильное отнесение доходов и расходов к смежным отчетным периодам;

- разграничение в учете текущих и капитальных затрат;

- тождество соответствующих данных аналитического и синтетического учета.

Качественными характеристиками бухгалтерской отчетности являются:

а) уместность (значимость, своевременность и ценность содержащейся информации);

б) достоверность, надежность (правдивость, преобладание содержания над формой, нейтральность, осмотрительность, возможность проверки и сопоставимость содержащейся в отчетах информации);

в) публичность (опубликование в печати, доступной пользователям).

**7) *Оценка*** – способ, с помощью которого хозяйственные средства получают денежное выражение.

Бухгалтерский учет должен обеспечить обобщенное отражение состояния и движения имущества в денежном измерении. Это достигается путем использования такого элемента метода бухгалтерского учета, как оценка. Основными принципами оценки имущества организации являются реальность и единство оценки. Единство оценки достигается тем, что все организации в обязательном порядке осуществляют оценку своих средств на основе единых правил. Оценка имущества, приобретенного за плату, определяется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку; имущества, полученного безвозмездно – по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного в самой организации – по стоимости его изготовления.

**8) *Калькуляция***– способ группировки затрат и определения себестоимости приобретенных материальных ценностей, изготовленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Калькулирование – это исчисление себестоимости единицы продукции, работ, услуг в денежном выражении, т.е. расчет себестоимости продукции.

Различают фактическую, плановую и нормативную калькуляцию. Требования, предъявляемые к калькулированию: реальность группировки затрат; точность подсчета затрат на калькулируемый объект; обоснованность выбора метода распределения косвенных расходов. Сложность калькулирования заключается в необходимости разграничения затрат между законченными и незаконченными объектами, в оценке брака, побочной продукции и отходов производства, группировке расходов по местам возникновения и т. п. В качестве объекта калькулирования могут быть представлены группа или одно изделие, комплекс продуктов, часть изделия, вид работ и услуг.

В калькулировании различаются группировки затрат по:

- экономическим элементам (материальные, трудовые затраты, амортизация отчисления и налоги, прочие затраты), которые укрупненно отражают величину издержек организации без учета их направления в производственном процессе;

- статьям калькуляции в себестоимости, которые являются детализацией, отражают назначение и связь затрат с объектами калькулирования.

Кроме определения расходов по статьям затрат, относящихся к каждому калькулируемому объекту, калькулирование включает в себя и такие трудоемкие работы, как разграничение затрат между готовой продукцией и незавершенным производством, определение затрат на брак в производстве, оценку отходов производства и побочной продукции.

## 4. Классификация хозяйственных средств предприятия по составу и размещению (актив, имущество)

По составу и характеру использования все имущество предприятия подразделяют на две группы: внеоборотные активы (основной капитал) и оборотные активы (оборотный капитал; см. рис. 4).

***Внеоборотные активы*** включают в себя основные средства, оборудование к установке, нематериальные активы, незавершенные капитальные вложения, долгосрочные финансовые вложения и некоторые другие.

*Основные средства* – это 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 амортизации (износа).

|  |
| --- |
| Имущество организации |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Оборотные активы | |
|  | |  |

Материальные оборотные средства Основные средства

|  |
| --- |
| Внеоборотные активы |

Денежные средства Нематериальные активы

Краткосрочные финансовые вложения Капитальные вложения

Средства в расчетах Долгосрочные финансовые вложения

Рис. 4

*Нематериальные активы –* это объекты долгосрочного пользования, не имеющие физической основы, но имеющие стоимостную оценку и приносящие доход (исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель; исключительное авторское право на программы ЭВМ, базы данных; исключительное исключительное право владельца на товарный знак, знак обслуживания и т.д.). Как и основные средства, нематериальные активы переносят свою стоимость на создаваемый продукт не сразу, а постепенно, частями, по мере начисления амортизации.

В состав *капитальных вложений* включают затраты на строительно-монтажные работы, приобретение оборудования, инструмента, проектно-изыскательские и прочие капитальные работы и затраты.

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. В состав внеоборотных активов включают только долгосрочные финансовые вложения (на срок более одного года).

***Оборотные активы*** состоят из материальных оборотных средств, денежных средств, краткосрочных финансовых вложений и средств в текущих расчетах.

В состав *материальных* оборотных средств входят сырье и материалы, топливо, полуфабрикаты, незавершенное производство, животные на выращивании и откорме, расходы будущих периодов, готовая продукция, предназначенная для реализации, т.е. на складе и отгруженная покупателям.

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

*Средства в расчетах* включают различные виды дебиторской задолженности, под которой понимаются долги других юридических и физических лиц данной организации. Должники называются дебиторами. Дебиторская задолженность состоит из задолженности покупателей за проданную им продукцию, подотчетных лиц за выданные им под отчет денежные средства и пр.

## 5. Классификация хозяйственных средств предприятия по источникам образования (пассив, обязательства).

По источникам образования и целевому назначению имущество организаций подразделяют на собственное (собственный капитал) и заемное (созданное за счет обязательств; см. рис. 5).

***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, накоплений нераспределенной прибыли, целевых финансирований и поступлений.

|  |
| --- |
| Источники формирования |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Собственный капитал** |  | *Заемный капитал* |

Уставный капитал Кредиты банка

Добавочный капитал Заемные средства

Резервный капитал Кредиторская задолженность

Нераспределенная прибыль Обязательства по распределению

Рис. 5

Величина *уставного капитала*, зарегистрированного в учредительных документах, представляет собой совокупность вкладов учредителей (участников) организации, то есть их долей, акций, паевых взносов;

*Добавочный капитал* увеличивает размер источников собственных средств. Он образуется благодаря эмиссионному доходу акционерного общества (продаже акций сверх номинальной стоимости), приросту стоимости имущества по результатам переоценки (дооценки) в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

В числе источников средств может быть также *резервный капитал,* создаваемый как дополнительный финансовый ресурс для покрытия убытков, возмещения потерь от неблагоприятно сложившейся конъюнктуры, выплаты дивидендов по облигациям (при нехватке прибыли) и др. Он создается за счет прибыли в соответствии с действующим законодательством и в случае, когда его образование предусмотрено учредительными документами.

Важным источником собственных средств является *прибыль,* т.е. положительный финансовый результат, который образуется при превышении доходов над расходами организации.

*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.

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

*Банковский кредит* – это выданные банком организациям и физическим лицам денежные средства на определенный срок и на определенные цели, на возвратной основе и обычно с уплатой процентов. Краткосрочный кредит выдается на нужды текущей деятельности организаций и предоставляется, как правило, на срок до одного года. Долгосрочный кредит используется на цели производственного и социального развития организации и выдается на срок свыше одного года. Условия кредитования предусматриваются в кредитном договоре.

*Займы* (коммерческие кредиты) предоставляются одними организациями другим обычно в виде отсрочки уплаты денежных средств за проданные товары, выполненные работы или оказанные услуги. Предметом договора займа помимо денег могут быть вещи и другие ценности.

*Обязательства по распределению* включат задолженности работникам организации 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 они не поступают со стороны, а образуются путем начисления.

# Бухгалтерский баланс

1. *Понятие о бухгалтерском балансе.*
2. *Виды балансов.*
3. *Содержание и структура бухгалтерского баланса. Особенности бухгалтерского баланса.*
4. *Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций. Четыре типа изменения в балансе.*

## Понятие о бухгалтерском балансе

Бухгалтерский баланс – важнейшая форма бухгалтерской отчетности (см. рис. 6).

*Бухгалтерский баланс* в бухгалтерском учете рассматривается как способ обобщения и экономической группировки в денежной оценке хозяйственных средств предприятия и их источников на определенную дату.

*Бухгалтерский баланс является важнейшим источником информации* о балансовом положении предприятия за отчетный период. Он позволяет разделять:

- состав и структуру имущества предприятия;

- мобильность и оборачиваемость оборотных средств;

- состояние и динамику дебиторской и кредиторской задолженности;

- конечный финансовый результат (прибыль или убыток) организации.

Бухгалтерский баланс знакомит учредителей, менеджеров и других лиц, связанных с управлением имуществом, с состоянием предприятия, показывает, чем владеет собственник, каков в количественном и качественном отношении запас материальных средств, как он используется, кто принимал участие в создании этого запаса.

По бухгалтерскому балансу можно определить взятые предприятием на себя обязательства перед акционерами, инвесторами, кредиторами, покупателями, поставщиками и другими субъектами; угрожают ли предприятию финансовые затруднения.

Данные бухгалтерского баланса широко используются налоговыми органами, кредитными учреждениями, органами статистики и другими пользователями.

Бухгалтерский баланс, как и всю бухгалтерскую отчетность, составляют на основе проверенных бухгалтерских записей, подтвержденных оправдательными документами. Это гарантирует достоверность, точность и юридическую обоснованность каждой суммы, указанной в бухгалтерском балансе.

***2. Виды балансов***

В практической деятельности различают следующие виды бухгалтерских балансов:

- вступительный (организационный);

- периодический и годовой (операционные);

- соединительный (фузионный);

- разделительный;

- санируемый;

- ликвидационный;

- сводный;

- сводно-консолидируемый.

Они могут различаться как номенклатурой статей, так и методами оценки.

Приложение к приказу Министерства

финансов РФ от 22.07.03 № 67н

# БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

**НА \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_\_ г.**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Коды | | | | |
| Форма № 1 по ОКУД | 0710001 | | | | | |
| Дата (год, месяц, число) |  |  | |  | | |
| Организация \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ по ОКПО |  | | | | | |
| Идентификационный номер налогоплательщика ИНН |  | | | | | |
| Вид деятельности \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_по ОКВЭД |  | | | | | |
| Организационно-правовая форма/форма собственности \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ |  | |  | | | |
| \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_по ОКОПФ / ОКФС |  | |  | | | |
| Единица измерения: тыс. руб./млн руб. (ненужное зачеркнуть) по ОКЕИ | 384/385 | | | | | |
| Местонахождение (адрес)  \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ |  | | | |
| \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ |  | | | |
| Дата утверждения |  | | | | | |
| Дата отправки (принятия) |  | | | | | |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Актив | Код показа-теля | | На начало отчетного года | | | На конец отчетного периода |
| 1 | 2 | | 3 | | | 4 |
| **I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ** |  | |  | | |  | |
| Нематериальные активы | 110 | |  | | |  | |
| Основные средства | 120 | |  | | |  | |
| Незавершенное строительство | 130 | |  | | |  | |
| Доходные вложения в материальные ценности | 135 | |  | | |  | |
| Долгосрочные финансовые вложения | 140 | |  | | |  | |
| Отложенные налоговые активы | 145 | |  | | |  | |
| Прочие внеоборотные активы | 150 | |  | | |  | |
| ИТОГО по разделу I | 190 | |  | | |  | |
| **II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ** | |  |  | |  | | |
| Запасы  в том числе: | | 210 |  | |  | | |
| сырье, материалы и другие аналогичные ценности | | 211 |  | |  | | |
| животные на выращивании и откорме | | 212 |  | |  | | |
| затраты в незавершенном производстве | | 213 |  | |  | | |
| готовая продукция и товары для перепродажи | | 214 |  | |  | | |
| товары отгруженные | | 215 |  | |  | | |
| расходы будущих периодов | | 216 |  | |  | | |
| прочие запасы и затраты | | 217 |  | |  | | |
| Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям | | 220 |  | |  | | |
| Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты) | | 230 |  | |  | | |
| в том числе покупатели и заказчики | | 231 |  | |  | | |
| Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты) | | 240 |  | |  | | |
| в том числе: покупатели и заказчики | | 241 |  | |  | | |
| Краткосрочные финансовые вложения (56, 58, 82) | | 250 |  | |  | | |
| Денежные средства | | 260 |  | |  | | |
| Прочие оборотные активы | | 270 |  | |  | | |
| ИТОГО по разделу II | | 290 |  | |  | | |
| **БАЛАНС (сумма строк 190 + 290)** | | 300 |  | |  | | |
| Пассив | | Код показа-теля | | На начало отчетного года | На конец отчетного периода | |
| 1 | | 2 | | 3 | 4 | |
| **III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ** | |  | |  |  | | |
| Уставный капитал | | 410 | |  |  | | |
| Собственные акции, выкупленные у акционеров | | 411 | | () | () | | |
| Добавочный капитал | | 420 | |  |  | | |
| Резервный капитал  в том числе: | | 430 | |  |  | | |
| резервы, образованные в соответствии с законодательством | | 431 | |  |  | | |
| резервы, образованные в соответствии с учредительными документами | | 432 | |  |  | | |
| Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток ) | | 470 | |  |  | | |
| ИТОГО по разделу III | | 490 | |  |  | | |
| **IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА** | |  | |  |  | | |
| Займы и кредиты | | 510 | |  |  | | |
| Отложенные налоговые обязательства | | 515 | |  |  | | |
| Прочие долгосрочные обязательства | | 520 | |  |  | | |
| ИТОГО по разделу IV | | 590 | |  |  | | |
| **V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА** | |  | |  |  | | |
| Займы и кредиты | | 610 | |  |  | | |
| Кредиторская задолженность  в том числе: | | 620 | |  |  | | |
| поставщики и подрядчики | | 621 | |  |  | | |
| задолженность перед персоналом организации | | 622 | |  |  | | |
| задолженность перед государственными внебюджетными фондами | | 623 | |  |  | | |
| задолженность по налогам и сборам | | 624 | |  |  | | |
| прочие кредиторы | | 625 | |  |  | | |
| Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов | | 630 | |  |  | | |
| Доходы будущих периодов | | 640 | |  |  | | |
| Резервы предстоящих расходов | | 650 | |  |  | | |
| Прочие краткосрочные обязательства | | 660 | |  |  | | |
| ИТОГО по разделу V | | 690 | |  |  | | |
| **БАЛАНС** | | 700 | |  |  | | |
| **Справка о наличии ценностей,**  **учитываемых на забалансовых счетах** |  | |  | |  | |
| Арендованные основные средства | 910 | |  | |  | | |
| в том числе по лизингу | 911 | |  | |  | | |
| Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение | 920 | |  | |  | | |
| Товары, принятые на комиссию | 930 | |  | |  | | |
| Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов | 940 | |  | |  | | |
| Обеспечение обязательств и платежей полученные | 950 | |  | |  | | |
| Обеспечение обязательств и платежей выданные | 960 | |  | |  | | |
| Износ жилищного фонда | 970 | |  | |  | | |
| Износ объектов внешнего благоустройства и других  аналогичных объектов | 980 | |  | |  | | |
| Нематериальные активы, полученные в пользование | 990 | |  | |  | | |
|  |  | |  | |  | | |

Руководитель \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Главный бухгалтер \_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(подпись) (расшифровка подписи) (подпись) (расшифровка подписи)

«\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_г.

Рис. 6

Составлением *вступительного (организационного) баланса* открывается по существу ведение бухгалтерского учета в данной организации. Следует проводить различие между балансами заново создаваемых организаций и организаций, являющихся правопреемниками ранее действовавших.

В первом случае во вступительном балансе отражается уставный капитал, зарегистрированный в Уставе предприятия, и инвентарные перечни реально внесенного имущества и имущественных (в основном денежных) обязательств учредителей по взносам в уставный капитал.

Во втором случае (создаваемое предприятие организовано на базе ранее действовавшего) вступительный баланс может соответствовать заключительному ликвидационному балансу предприятия, правопреемником которого создаваемое предприятие выступает, правда с уточнением оценки отдельных статей ликвидационного баланса. И, наконец, когда вступительный баланс составляется для предприятия, приобретенного на аукционе по цене, превышающей (занижающей) чистую стоимость идентифицированных материальных и неосязаемых активов, необходимо ввести во вступительный баланс положительный или отрицательный гудвилл (положительную или отрицательную деловую репутацию организации).

*Периодический и годовой (операционный) бухгалтерский балансы* по форме могут не отличаться один от другого (как правило, используется одна и та же форма бланка). В то же время в технике формирования промежуточного (месячного, квартального) и годового балансов существуют значительные различия.

Годовой бухгалтерский баланс выступает в качестве как заключительного, являющегося завершением отчетного года, так и вступительного, служащего обоснованием для открытия счетов в новом отчетном году. Заключительный и вступительный балансы формально должны быть тождественны, так как только при этом условии обеспечивается выполнение одного из важнейших требований к бухгалтерской отчетности – преемственность балансов.

*Соединительный (фузионный) баланс* составляют при слиянии двух и более хозяйствующих субъектов в одно юридическое лицо. Вступительный баланс нового хозяйствующего субъекта и будет соединительным балансом. Он составляется на основании заключительных (ликвидационных) балансов сливающихся организаций путем суммирования показателей.

*Разделительный баланс* является документом, служащим основанием для передачи имущества и обязательств юридического лица при реорганизации в форме выделения и разделения (п.3, 4 ст. 58 ГК РФ). Данный документ является обязательным, поскольку непредставление его в регистрирующий орган, а также отсутствие в нем положений о правопреемстве по обязательствам юридического лица влекут отказ в государственной регистрации реорганизуемого юридического лица (п. 2 ст. 59 ГК РФ).

На основании разделительного баланса производится передача имущества и обязательств правопреемникам. Хоть этот документ и назван балансом, однако, бухгалтерский баланс как Фома отчетности при реорганизации является только частью рассматриваемого документа.

*Санируемый баланс* составляется в тех случаях, когда организация приближается к банкротству. В этих условиях перед хозяйствующим субъектом возникает дилемма: либо ликвидироваться путем объявления о банкротстве, либо договориться с кредиторами б отсрочке платежей. Санируемый баланс составляется с привлечением аудитора еще до окончания отчетного периода с целью показать реальное состояние дел в организации. В отличие от обычного баланса, в котором отдельные статьи рассматриваются как реальные, в санируемом балансе указанные статьи могут не приниматься в расчет либо подвергаться значительной уценке, если будет установлено, что их данные не отвечают действительности. Например, отдельные виды дебиторской задолженности.

*Ликвидационный баланс* отличается от других балансов главным образом оценкой статей. Некоторые обычные для отчетного баланса статьи в ликвидационном балансе могут отсутствовать, например бюджетно-распределительные статьи «Доходы будущих периодов», «Расходы будущих периодов», но в то же время могут появиться новые статьи, например стоимость репутации фирмы, стоимость патента.

Ликвидационный баланс составляется с начала ликвидационного периода. Для нового хозяйства, которое возникнет с этого момента, такой баланс будет вступительным. Составлением ликвидационного баланса занимается ликвидационная комиссия – после выяснения всех претензий кредиторов, возможной реализации имущества и урегулирования расчетов с дебиторами. К такому балансу должен прилагаться проект распределения активной массы между кредиторами в очередности, установленной законодательством.

*Сводный баланс* формируется путем соединения отдельных заключительных балансов. При этом постатейные показатели по макету сложения одного и другого балансов суммируются и сводятся в особой колонке в виде общего итога актива и общего итога пассива. Такой баланс составляют федеральные министерства и другие федеральные органы исполнительной власти РФ.

*Сводно-консолидируемый баланс* представляет собой объединение балансов организаций, юридически самостоятельных, но взаимосвязанных в юридическом отношении. Такой баланс объединяет бухгалтерский баланс головной организации и е дочерних обществ, а также включает данные о зависимых обществах. Особенность сводно-консолидируемого баланса состоит в том, что из него, прежде всего, исключаются все внутренние обороты, а затем делается расчет по каждой статье баланса в зависимости от доли каждого участника в капитале группы. В качестве долей могут выступать обыкновенные акции, выпущенные группой.

Кроме того, по ***источникам составления*** балансы подразделяются на:

- инвентарные;

- книжные;

- генеральные.

*Инвентарные балансы* составляют только на основании инвентаря (описи) средств; они представляют собой сокращенный и упрощенный его вариант. Такие балансы требуются или при возникновении новой организации на существовавшей ранее имущественной основе, или при изменении хозяйством своей формы (например, превращение его из государственного в акционерное).

*Книжный баланс* составляют на основании только книжных записей (данных текущего бухгалтерского учета), без предварительной проверки их путем инвентаризации.

*Генеральный баланс* составляют на основании учетных записей и данных инвентаризации, согласно которой уточняются остатки средств, тем самым повышается реальность баланса.

***По характеру деятельности*** балансы могут быть по основной и неосновной деятельности.

*Основной* называется деятельность, соответствующая профилю организации, ее уставу (для промышленных организаций основной является деятельность по производству и реализации промышленной продукции; для строительных организаций – выполнение строительно-монтажных работ; для торговых организаций – покупка и продажа товаров и т. п.).

Все прочие виды деятельности организаций – *неосновные* (подсобные сельскохозяйственные, жилищно-коммунальные и транспортные хозяйства и т. д.).

Подразделения организации, занимающиеся неосновной деятельностью, могут иметь отдельные балансы. Однако во многих случаях показатели работы этих подразделений отражаются на балансе основной деятельности. При этом средства подразделений, занимающихся неосновной деятельностью, отражаются на соответствующих статьях баланса вместе со средствами по основной деятельности.

***По формам собственности*** различают балансы государственных, муниципальных, кооперативных, коллективных, частных, смешанных и совместных организаций, а также общественных организаций. Они различаются в основном по источникам образования собственных средств. Например, основным источником образования собственных средств государственных предприятий является уставный фонд; кооперативных – основной, паевой и другие фонды и т. д.

***По объекту отражения*** балансы делятся на самостоятельные и отдельные. *Самостоятельный баланс* имеют только организации, являющиеся юридическими лицами. *Отдельный баланс* составляют структурные подразделения организаций (филиалы, цехи, автотранспортные и жилищно-коммунальные хозяйства и т. д.).

***По способу "очистки"*** могут быть балансы-брутто и балансы-нетто.

*Баланс-брутто* –это баланс, включающий в себя регулирующие статьи. *Регулирующими* называют статьи, суммы по которым при определении фактической себестоимости (или остаточной стоимости) средств вычитаются из суммы той или иной статьи. Например, для расчета остаточной стоимости основных средств из суммы статьи «Основные средства» вычитается сальдо регулирующей статьи «Износ основных средств». *Баланс-нетто* –это баланс, из которого исключены регулирующие статьи. Исключение из баланса регулирующих статей называется его «очисткой».

## 3. Содержание и структура бухгалтерского баланса. Особенности бухгалтерского баланса.

Бухгалтерский баланс имеет форму двухсторонней таблицы, левая сторона которой – *актив баланса* (с латинского «быть»), а правая – *пассив* *баланса* (с латинского «объяснять).

Актив баланса отражает состав и размещение хозяйственных средств, пассив баланса отражает источники образования хозяйственных средств и их целевое назначение.

В переводе с латинского слово *«баланс»* означает *«двухчашечные весы»,* поэтому в нем должно присутствовать обязательное равенство итогов: сумма всех статей актива баланса должна быть равна сумме всех статей пассива баланса.

Под статьей баланса понимается отдельный вид средств (имущества) или источника (обязательств), показанный в балансе по отдельной позиции и выраженный отдельной суммой. Статьи объединяются в *разделы*. Разделы баланса имеют сквозную нумерацию.

***Актив*** баланса состоит из следующих разделов:

Раздел 1. Внеоборотные активы

*Нематериальные активы* К нематериальным активам, используемым в хозяйственной деятельности в течение периода, превышающего 12 месяцев, и принося­щим доход, относятся права, возникающие из:

- объектов интеллектуальной собственности (исключительное пра­во на результаты интеллектуальной деятельности);

- деловой репутации организации;

- организационных расходов (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации).

*Основные средства* Основные средства определяются как совокупность материально-веществен­ных ценностей, используемых в качестве средств труда при производ­стве продукции, выполнении работ или оказании услуг, либо для уп­равления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.

*Доходные вложения в материальные ценности* В статье отражается информация о наличии и дви­жении вложений организации в часть имущества, здания, помещения, оборудования и других ценностях, имеющих материально-веществен­ную форму, предоставляемых организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода.

*Долгосрочные финансовые вложения* В статье «Долгосрочные финансовые вложения» показывают долгосрочные (на срок более года) инвестиции организации в:

* эмиссионные ценные бумаги других организаций;
* уставные (складочные) капиталы других организаций, созданных  
  на территории РФ или за ее пределами;
* долговые ценные бумаги (облигации, векселя, депозитные сертификаты) и т.п.;
* предоставленные организацией другим организациям или физи­ческим лицам долгосрочные займы.

*Отложенные налоговые активы* Организации в соответствии с требованиями Положения по бухгалтерскому учету 18/02 должны отражать возникающие разницы между данными бухгалтерских и налоговых итогов при расчете налога на при­быль. В этой статье отражается сумма начисленного на возникшие вре­менные разницы налога на прибыль.

Отложенные налоги представляют собой будущие экономические выгоды организации, которые она получит в виде эко­номии средств по уплате налога на прибыль в будущих отчетных пери­одах.

*Прочие внеоборотные активы* По строке «Прочие внеоборотные активы» отражаются другие средства и вложения, не нашедшие отражения в разделе 1.

Раздел 2. Оборотные активы

*Запасы* Эта строка включает подстроки, которые формируют общий итог остатков. По ним отражают сумму итоговой строки «Запасы».

1. Сырье, материалы и другие аналогичные ценности.
2. Животные на выращивании и откорме.
3. Затраты в незавершенном производстве.
4. Готовая продукция и товары для перепродажи.
5. Товары отгруженные.
6. Расходы будущих периодов.
7. Прочие запасы и затраты.

*Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям* По статье «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» отражается сумма налога на добавленную стоимость по приобретенным материальным ресурсам, малоценным и быстроизнашивающимся предметам, основным средствам, нематериальным активам и другим ценностям, работам и услугам. При этом она подлежит отнесению в установленном порядке в следующих отчетных периодах в уменьшение сумм налога для перечисления в бюджет или уменьше­ние соответствующих источников их покрытия (финансирования).

*Дебиторская задолженность* Остатки по счетам бухгалтерского учета, отражающим расчеты организации с другими организациями и лицами, в балансе приводятся в развернутом виде: остатки по счетам аналитического учета, по кото­рым имеется дебетовое сальдо, - в активе, по которым имеется кредито­вое сальдо - в пассиве.

В состав статей «Дебиторская задолженность» включается вся существующая перед организацией задолженность, за исключением той, которая входит в состав финансовых вложений.

*Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)*

При отражении данных по расчетам с поставщиками и подрядчика­ми, покупателями и заказчиками и другими организациями следует учитывать сроки исковой давности, установленные законодательством.

*Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)*

*Краткосрочные финансовые вложения* В статье «Краткосрочные финансовые вложения» показываются следующие краткосрочные (на срок не более одного года) активы:

1. государственные и муниципальные ценные бумаги;
2. ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные  
   бумаги, в которых дата и стоимость погашения определены (облига­ции, векселя);
3. вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций  
   (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ);
4. предоставленные другим организациям займы;
5. депозитные вклады в кредитных организациях;
6. дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования;

7) вклады организации-товарища по договору простого товарищества.  
 *Денежные средства* В статье «Денежные средства» отражаются фактические остатки денежных средств в кассе, на расчетном счете и валютном счете, на специальных счетах в банках и переводы в пути.

*Прочие оборотные активы* По статье «Прочие оборотные активы» показываются суммы, не нашедшие отражения по другим статьям раздела II бухгалтерского баланса.

***Пассив*** баланса состоит из следующих разделов:

Раздел 3. «Капитал и резервы»

Раздел «Капитал и резервы» отражает сумму источников средств предприятия или пассивов, которые находятся в его распоряжении в течение неограниченного времени и по которым отсутствуют обяза­тельства по их возврату.

*Уставный капитал* В статье «Уставный капитал» показывается уставный (складочный) капитал организации, образованный за счет вкладов его учредителей (участников) в соответствии с учредительными документами, а по государственным и муниципальным унитарным предприятиям - величина уставного фонда.

*Собственные акции, выкупленные у акционеров* Собственные акции (доли) - статья, по которой отражается инфор­мации о наличии и движении собственных акций, выкупленных акци­онерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования. Иные хозяйственные общества и товарищества ис­пользуют этот счет для учета доли участника, приобретенной самим об­ществом или товариществом для передачи другим участникам или тре­тьим лицам.

До момента продажи выкупленных долей или иных действий с ни­ми их номинальная стоимость уменьшает размер уставного капитала в балансе. Для этого сумма выкупленных акций отражается в балансе в круглых скобках, что означает вычитание из предыдущей статьи.

*Добавочный капитал* В статье «Добавочный капитал» отражается сумма добавочного капитала, которая складывается из следующих составляющих:

* эмиссионного дохода, который определяется как разница между  
  продажной и номинальной стоимостью акций в процессе формирова­ния уставного капитала акционерного общества, за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость;
* прирост стоимости внеоборотных активов, выявляемый по резуль­татам их переоценки, - в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определился прирост стоимости;
* безвозмездно полученное имущество (кроме относящегося к социальной сфере);

- организации, приходующие имущество (включая денежные сред­ства) в счет вкладов в уставный (складочный) капитал организации, оцененное в учредительных документах в иностранной валюте, отража­ют возникающие курсовые и суммовые разницы.

*Резервный капитал* В группе статей «Резервный капитал» отражается сумма остатков резервного и других аналогичных фондов, создаваемых в соответствии с законодательством РФ, и остатки резервов, если их создание за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации, предусмотрено учредительными документами или учетной политикой организации.

Созданный в соответствии с законодательством РФ резервный фонд для покрытия убытков организации, а также для погашения облига­ций организации и выкупа собственных акций отражается в бухгалтер­ском балансе отдельно.

В соответствии со статьей 35 Федерального закона № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» акционерные общества формируют резервный фонд в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 15 про­центов от его уставного капитала.

Резервный фонд общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств и не может быть использован для иных целей.

*Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)* Бухгалтерская прибыль (убыток) представляет собой конечный финансовый результат (прибыль или убыток), выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных опера­ций организации и оценки статей бухгалтерского баланса.

В бухгалтерском балансе финансовый результат отчетного периода отражается как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), то есть конечный финансовый результат, выявленный за отчетный пери­од, за минусом причитающихся за счет прибыли установленных в соот­ветствии с законодательством РФ налогов и иных аналогичных обяза­тельных платежей, включая санкции за несоблюдение правил налого­обложения. Расшифровка движения остатка нераспределенной прибы­ли прошлых лет в течение отчетного года приводится в форме № 3 «От­чет о движении капитала».

Раздел 4. Долгосрочные обязательства

*Займы и кредиты* В этой статье показываются непогашенные суммы заемных средств, подлежащие погашению в соответствии с договорами более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

*Отложенные налоговые обязательства* Если для соизмерения данных бухгалтерского и налогового учета организация использует ПБУ 18/02, то, в случае если какие-либо расходы или доходы учтены в большем размере в налоговом учете, возникают временные разницы. Отложенные налоговые обязательства - это буду­щие расходы организации, которые она понесет при исполнении обяза­тельств по уплате налога на прибыль в следующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые обязательства принимаются к бухгалтер­скому учету в размере величины, определяемой как произведение нало­гооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действовавшую на отчетную дату.

*Прочие долгосрочные обязательства* В этой статье отражаются все долгосрочные обязательства, которые не были учтены в первых двух статьях раздела.

Раздел 5. Краткосрочные обязательства

В разделе отражаются суммы кредиторской задолженности, подлежащей погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты.

*Займы и кредиты* Статья предназначена для обобщения информации о состоянии краткосрочных (на срок не более 12 месяцев) кредитов и займов, полу­ченных организацией.

В соответствии с пунктом 17 ПБУ 15/01 задолженность по получен­ным кредитам и займам показывается с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов.

*Кредиторская задолженность* В этой статье отражаются:

* задолженность перед поставщиками и подрядчиками;
* задолженность перед персоналом организации;
* задолженность перед государственными внебюджетными фондами;
* задолженность по налогам и сборам;
* прочие кредиторы.

*Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов* В статье отражается сумма задолженности организации по причитаю­щимся к выплате дивидендам и иным доходам, в частности, в ООО сум­мы, причитающиеся к выплате учредителям за выкупленные доли.

Заработанная предприятием прибыль используется на основании решения учредителей.

Сумма начисленных дивидендов уменьшает сумму нераспределен­ной прибыли. Организации, выплачивающие дивиденды, должны рас­считать с их суммы и перечислить в бюджет налоги. Поэтому в балансе начисленные дивиденды отражаются в сумме за минусом начисленных с них налогов.

*Доходы будущих периодов* По статье показываются средства, полученные в отчетном году, но относящиеся к будущим отчетным пери­одам (арендная плата и т. п.), а также иные суммы, учитываемые в со­ответствии с правилами бухгалтерского учета.

*Резервы предстоящих расходов* В группе статей «Резервы предстоящих расходов» показываются ос­татки средств, зарезервированных организацией.

В бухгалтерском балансе на конец отчетного года отражаются по отдельной статье остатки резервов, переходящие на следующий год, определенные исходя из правил, установленных нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета.

*Прочие краткосрочные обязательства* В статье «Прочие краткосрочные пассивы» показываются суммы краткосрочных пассивов, не нашедших отражения по другим статьям раздела V бухгалтерского баланса.

*Справка* о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах:

- Арендованные основные средства

- Товарно-материальные ценности, принятые на ответствен­ное хранение

- Товары, принятые на комиссию

- Обеспечения обязательств и платежей полученные

- Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов

- Обеспечения обязательств и платежей выданные

- Износ жилищного фонда

- Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов

- Нематериальные активы, полученные в пользование

Итоговая сумма, отраженная в активе и пассиве баланса по строке «Баланс» называется *валютой баланса*.

Существующая в настоящее время форма баланса является *рекомендованной* организациям, то есть не является обязательной к применению. Предприятие имеет право вводить по своему усмотрению показатели в активе и пассиве, которые для них будут являться значительными. В тоже время в балансе должны быть сохранены итоговые показатели разделов и показатели валюты баланса.

***Особенностью баланса***, применяемого в настоящее время, являются статьи:

1) «Основные средства» (стр. 120), где должна быть показана остаточная стоимость основных средств, которая получается как разница между первоначальной стоимостью (счет 01) и суммой накопленной амортизации (счет 02).

Счет 01 – счет 02 = остаточная стоимость (0);

2) «Нематериальные активы» (стр. 110), где также показывается остаточная стоимость нематериальных активов, которая получается как разница между первоначальной стоимостью нематериальных активов и суммой накопленной амортизации:

Счет 04 – счет 05 = остаточная стоимость НМА (0);

3) «Собственные акции, выкупленные у акционеров» (счет 81) являются активным объектом учета, и поэтому показываются в пассиве баланса в стр.411 в круглых скобках, а при подсчете итога раздела III вычитается.

4) «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (стр. 470), где должна быть показана прибыль (или убыток) прошлых лет, учтенная на счете 84 и прибыль (или убыток) отчетного года, учтенная на счете 99. Если в результате финансово-хозяйственной деятельности организация получает убыток, то его величину показывают в строке 470 в круглых скобках, а при подсчете итога раздела III вычитают.

## 4. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций. Четыре типа изменения в балансе.

Баланс является средством контроля над работой предприятия по состоянию на 1 число каждого месяца. С началом следующего отчетного периода на предприятии происходит множество хозяйственных операций, которые по-своему влияют на баланс. В зависимости от характера изменений статей баланса все эти хозяйственные операции делятся на четыре группы (типа).

1) ***Активные (А+А-).*** Операции первого типа *изменяют состав имущества*, т.е. затрагивают только актив баланса. При этом типе изменения происходят в активе баланса: одна статья увеличивается, а другая уменьшается на одну и ту же величину. В этом случае валюта баланса не изменяется.

Например, если получены деньги в кассу с расчетного счета 150.000 р.:

*А «Касса» +150.000*

*А «Расчетный счет» –150.000,*

*Итог актива не изменился.*

2) ***Пассивные (П+П-).*** Второй тип характеризуется изменением статей пассива при неизменной валюте баланса. При этом изменении одна статья пассива увеличивается, а другая уменьшается, итог пассива не меняется.

Например, часть прибыли направлена на увеличение уставного капитала организации:

*П «Уставный капитал» +100.000*

*П «Прибыль» –100.000,*

*Итог пассива не изменился.*

3) ***Активные и пассивные в сторону увеличения (А+П+).*** Третий тип вызывает увеличение статьи и в активе и в пассиве баланса. При этом изменении в балансе одна статья актива и одна статья пассива увеличиваются на ту же сумму. Итог актива и пассива также изменится (увеличится) на ту же сумму.

Например, получен краткосрочный кредит банка:

*А «Расчетный счет» +1.000.000*

*П «Расчеты по кредитам и займам (кредиторская задолженность» +1.000.000,*

*Увеличение пассива и актива на 1.000.000.*

4) ***Активные и пассивные в сторону уменьшения (А-П-).*** При этом изменении в балансе одна статья актива уменьшается и одна статья пассива уменьшается на ту же сумму. Итог актива и пассива также изменится (уменьшится) на ту же сумму.

Например, перечислены с расчетного счета средства в погашение задолженности поставщику 600.000р.:

*А «Расчетный счет» -600.000*

*П «Расчеты с поставщиками (кредиторская задолженность» -600.000,*

*Уменьшение пассива и актива на 600.000.*

# Счета бухгалтерского учета

1. *Счета бухгалтерского учета, их строение. Счета активные, пассивные и активно-пассивные.*
2. *Двойная запись операций на счетах. Ее сущность. Проводки простые и сложные.*
3. *Счета синтетического и аналитического учета, их назначение и взаимосвязь.*
4. *Оборотные ведомости по счетам синтетического и аналитического учета.*
5. *План счетов бухгалтерского учета.*

## 1. Счета бухгалтерского учета, их строение. Счета активные, пассивные и активно-пассивные

Счета бухгалтерского учета представляют собой средства контроля и текущего отражения хозяйственных средств и их источников. Каждый счет предназначен для отражения конкретного объекта хозяйственных средств или источников их образования. На счетах на основании первичных учетных документов накапливаются и систематизируются текущие данные *только по однородным хозяйственным операциям*. На счетах отражают хозяйственные операции как в количественном, так и в стоимостном выражении.

Различают два вида счетов: ***активные*** и ***пассивные***. Названия счетов образовались от сторон баланса (актив и пассив).

***Активные счета*** предназначены для учета хозяйственных средств по их составу и размещению.

***Пассивные счета*** предназначены для учета источников хозяйственных средств по их целевому назначению.

Строение счетов, независимо от их вида, одинаково – это таблица двухсторонней формы, левая сторона которой – ***дебет***, а правая – ***кредит***.

**Схема бухгалтерского счета**

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет | Кредит |
| Сальдо начальное, **Сн** | |
| Оборот по дебету, **Од** | Оборот по кредиту, **Ок** |
| Сальдо конечное, **Ск** | |

Остатки средств на счетах на начало и конец месяца называются ***сальдо***.

Сумма хозяйственных операций, увеличивающая или уменьшающая сумму хозяйственных средств или их источников за отчетный месяц, называется ***оборотом***.

Сумма хозяйственных операций за отчетный месяц, отраженная по дебету счета, называется ***дебетовый оборот*** (или оборот по дебету).

Сумма хозяйственных операций за отчетный месяц, отраженная по кредиту счета, называется ***кредитовый оборот*** (или оборот по кредиту).

Однако, при одинаковом строении счетов назначение сторон в активных и пассивных счетах различно.

***Схема активного счета***

|  |  |
| --- | --- |
| **Дебет** | **Кредит** |
| **Сальдо начальное (Сн)** — остаток (наличие) хозяйственных средств на начало отчетного периода |  |
| **Оборот по дебету (Од)** — сумма хозяйственных операций, вызывающих увеличение хозяйственных средств, в течение отчетного периода | **Оборот по кредиту (Ок)**— сумма хозяйственных операций, вызывающих уменьшение хозяйственных средств, в течение отчетного периода |
| **Сальдо конечное (Ск)** — остаток хозяйственных средств на конец отчетного периода |  |

Активные счета имеют следующие особенности:

1. на них отражается наличие и движение хозяйственных средств и имущества предприятия;
2. сальдо начальное всегда дебетовое и показывает наличие средств на начало отчетного периода;
3. обороты по дебету отражают получение средств;
4. обороты по кредиту показывают выбытие средств;
5. сальдо конечное всегда дебетовое и показывает остаток средств на конец отчетного периода.

Сальдо конечное рассчитывается по следующей формуле:

**Ск = Сн + Од - Ок**

У *активных* счетов по дебету отражается увеличение, а по кредиту – уменьшение объекта учета.

***Схема пассивного счета***

|  |  |
| --- | --- |
| **Дебет** | **Кредит** |
|  | **Сальдо начальное (Сн)** — остаток источников образования хозяйственных средств на начало отчетного периода |
| **Оборот по дебету (Од)** — сумма хозяйственных операций, вызывающих уменьшение источников образования хозяйственных средств, в течение отчетного периода | **Оборот по кредиту (Ок)** — сумма хозяйственных операций, вызывающих увеличение источников образования хозяйственных средств, в течение отчетного периода |
|  | **Сальдо конечное (Ск)** — остаток источников образования хозяйственных средств на конец отчетного периода |

Пассивные счета имеют следующие особенности:

1. на пассивных счетах ведется учет источников образования хозяйственных средств предприятия, т.е. капитала и обязательств (задолженности) предприятия;
2. сальдо начальное всегда кредитовое и показывает величину капитала или наличие обязательств предприятия на начало отчетного периода;
3. обороты по дебету показывают уменьшение капитала или обязательств предприятия;
4. обороты по кредиту показывают увеличение капитала или обязательств предприятия;
5. сальдо конечное всегда кредитовое и показывает величину капитала или обязательств предприятия на конец отчетного периода.

Сальдо конечное рассчитывается по следующей формуле:

**Ск = Сн + Ок - Од**

У *пассивных* счетов по дебету отражается уменьшение объекта учета, по кредиту – увеличение.

Рассмотрим, как ведется учет на активных счетах, на следующем примере.

**Пример 1.** *Ведение учета на активных счетах.*

На начало месяца на складе предприятия находились различные материалы на сумму 22000 р. В течение месяца отражены следующие хозяйственные операции, связанные с движением материалов:

|  |  |
| --- | --- |
| Содержание операции | Сумма, руб. |
| 1 . Получены материалы от учредителей | 10000 |
| 2. Списаны материалы в производство | 15000 |
| 3. Поступили материалы от поставщиков | 42000 |
| 4. Получены материалы безвозмездно | 7000 |
| 5. Возвращены бракованные материалы поставщику | 3000 |
| 6. Продан излишек материалов | 8000 |

*Задание.* Оформить активный счет 10 «Материалы», подсчитать обороты по дебету, кредиту и сальдо на конец месяца.

В дебет счета 10 «Материалы» заносим стоимость материалов на начало месяца (Сн). Далее разносим в дебет и кредит операции, связанные с движением материалов. Записываем номер операции и сумму в дебет счета 10, если операция отражает поступление материалов, или в кредит счета, если в операции происходит выбытие материалов. Затем подсчитываем оборот по дебету как сумму всех операций по поступлению материалов и оборот по кредиту как сумму операций, связанных с выбытием материалов. Далее вычисляем сальдо конечное.

**Счет 10 «Материалы»**

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет | Кредит |
| Сальдо начальное — наличие материалов на складе на начало месяца  Сн = 22000 |  |
| Оборот по дебету — получение материалов на склад  1) 10000  3) 42000 4) 7000 | Оборот по кредиту — выбытие материалов со склада  2) 15000  5) 3000  6) 8000 |
| Од = 59 000 | Ок = 26000 |
| Сальдо конечное — наличие материалов на складе на конец месяца Ск = 22000 + 59000 - 26000 = 55000 |  |

**Пример 2.** *Ведение учета на пассивных счетах.*

На начало месяца предприятие имеет задолженность банку за кредит 80000 р. В течение месяца отражены следующие хозяйственные операции, связанные с кредитованием предприятия:

|  |  |
| --- | --- |
| Содержание операции | Сумма, руб. |
| 1. Погашена часть кредита | 50000 |
| 2. Полностью погашена задолженность за кредит | 30000 |
| 3. В конце месяца получен очередной кредит банка | 100000 |

*Задание.* Оформить пассивный счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам», рассчитать обороты и сальдо.

**Счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам»**

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет | Кредит |
|  | Сальдо начальное — наличие задолженности за кредит на начало месяца  Сн = 80000 |
| Оборот по дебету — уменьшение задолженности  1) 50000  2) 30000 | Оборот по кредиту — увеличение задолженности  3) 100000 |
| Од= 80000 | Ок = 100000 |
|  | Сальдо конечное — наличие задолженности за кредит на конец месяца Ск = 80000 + 100000 - 80000 = 100000 |

Счета, у которых сальдо может быть как дебетовым, так и кредитовым называются ***активно-пассивными***.

**Схема активно-пассивного счета**

|  |  |
| --- | --- |
| **Дебет** | **Кредит** |
| **Сальдо начальное** — наличие дебиторской задолженности на начало отчетного периода | **Сальдо начальное** — наличие кредиторской задолженности на начало отчетного периода |
| **Оборот по дебету**: увеличение дебиторской задолженности; уменьшение кредиторской задолженности | **Оборот по кредиту**: увеличение кредиторской задолженности; уменьшение дебиторской задолженности |
| **Сальдо конечное** — наличие дебиторской задолженности предприятия на конец отчетного периода (когда ему, предприятию, должны) | **Сальдо конечное** — наличие кредиторской задолженности предприятию на конец отчетного периода (когда оно, предприятие, должно) |

Если сальдо у счета и по дебету, и по кредиту – оно называется *развернутым*. Итоговое сальдо называется *свернутым*.

В балансе по активно-пассивным счетам сальдо показывают развернутым, то есть дебетовое в активе баланса, кредитовое – в пассиве.

## 2. Двойная запись операций на счетах. Ее сущность. Проводки простые и сложные

Все хозяйственные операции отражаются согласно их содержанию на счетах бухгалтерского учета методом ***двойной записи***, т.е. сумма каждой операции отражается дважды по дебету одного и кредиту другого счета.

Взаимосвязь между счетами, возникшая в результате отражения на них операций способом двойной записи, называется ***корреспонденцией счетов***, а сами счета называются ***корреспондирующими.***

***Бухгалтерская проводка*** (запись) – это указание корреспонденции счетов. Составить бухгалтерскую проводку означает указать, какой счет дебетуется, какой кредитуется и на какую сумму.

Указание корреспондирующих счетов на первичных документах называется *контировкой документа.*

Проводки, в которых один счет дебетуется, а другой кредитуется называются *простыми* (например, Дт 50 – Кт 51).

*Сложными* называются проводки, в которых один счет дебетуется, а два или несколько кредитуются или наоборот (например, получены материалы от поставщиков по договорной цене 300000,00 руб., в т.ч. НДС - 18%).

Дт 10 «Материалы» – 254237,00 руб.

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям»– 45763,00 руб.

Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 300000,00 руб.

или в другой форме записи:

Дт 10 – Кт 60 – 254237,00

Дт 19 – Кт 60 – 45763,00

Любую сложную проводку можно выразить несколькими простыми.

Для того чтобы правильно составить бухгалтерскую проводку, необходимо придерживаться следующих правил:

1. По содержанию хозяйственного факта определить, на каких счетах следует отразить данный хозяйственный факт.

2. Определить, какие это счета - активные или пассивные.

3. Определить, что произойдет в результате хозяйственного факта по дебету или кредиту счетов, т.е. что уменьшится или увеличится.

## 3. Счета синтетического и аналитического учета, их назначение и взаимосвязь

В бухгалтерском учете для получения различных по степени детализации показателей используются два вида счетов: *синтетические и аналитические.*

***Синтетические счета*** дают обобщенное представление о хозяйственных средствах и операциях, на них отражаются данные экономических группировок однородных средств, их источников и операций; они ведутся только в денежном выражении. Отражение на синтетических счетах операций называется синтетическим учетом; на основании его данных заполняются все статьи бухгалтерского баланса и других форм бухгалтерской отчетности.

В повседневной деятельности предприятиям и организациям помимо общей информации необходимо иметь более детальную информацию, которую они получают при помощи системы ***аналитических счетов***. Они открываются в развитие определенного синтетического счета в разрезе его видов, частей, статей. При ведении аналитических счетов используются не только денежные измерители, но и натуральные и трудовые. Например, в случае использования в хозяйственных операциях различных материалов необходимо вести учет раздельно по ним как в натуральном, так и в стоимостном выражении. Для этого применяются карточки количественно-суммового учета, которые содержат информацию по каждому материалу об остатке на начало отчетного периода, его поступлении и выбытии как по количеству, так и по стоимости.

Каждая хозяйственная операция на синтетических и аналитических счетах отражается параллельно: сначала общей суммой на синтетических счетах, а затем частными суммами, дающими в итоге ту же общую сумму – на аналитических счетах.

Взаимосвязь между синтетическими и аналитическими счетами выражается в следующем:

1. аналитические счета ведутся для детализации синтетических счетов;
2. операция, отраженная по синтетическому счету, должна быть обязательно зафиксирована и на соответствующих аналитических счетах, которые открыты к соответствующему синтетическому счету;
3. операция фиксируется на синтетическом счете общей суммой, а на его аналитических счетах - отдельными суммами, которые дают в итоге ту же сумму;
4. аналитические счета дебетуются, если соответствующие синтетические счета дебетуются (кредитуются, если наблюдается кредитование синтетического счета, в разрезе которого они ведутся), то есть их строение одинаково.

Некоторые синтетические счета обобщают учет объектов, которые хоть и имеют однородные экономические характеристики, но по своим техническим свойствам и назначению могут быть отнесены к самостоятельным группам внутри одного синтетического счета. Для учета таких групп открываются субсчета (счета Н-го порядка, промежуточные счета между синтетическими и аналитическими счетами), которые являются составной частью синтетического учета. Например, к синтетическому счету 10 "Материалы" рекомендовано открывать следующие субсчета: 10-1 "Сырье и материалы", 10-2 "Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали", 10-3 "Топливо" и т. д. (см. рис.7)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Синтетический счет** | **Субсчета** | **Аналитические счета** |
| Сч.10 «Материалы» | Сч.10-1 «Сырье и материалы» | По видам |
|  | Сч.10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали» | По видам |
|  | Сч.10-3 «Топливо» | По видам |
|  | Сч.10-4 «Тара и тарные материалы» | По видам |
|  | Сч.10-5, сч.10-6, сч.10-7  и т.д. |  |

Рис.7

Основной особенностью аналитических счетов является:

1. Сумма сальдо на начало (конец) месяца по аналитическим счетам всегда равна остатку на начало (конец) месяца по объединяющему их синтетическому счету.

2. Сумма оборотов по дебету и кредиту одного синтетического счета должна быть равна суммам оборотов (соответственно) по дебету и кредиту всех аналитических счетов, к нему относящихся.

## 4. План счетов бухгалтерского учета

Для учета хозяйственной деятельности организации используется большое количество бухгалтерских счетов разного содержания и назначения. Для правильного и четкого построения и организации бухгалтерского учета необходим четкий перечень и конкретная характеристика каждого бухгалтерского счета. Таким документом является план счетов бухгалтерского учета.

В настоящее время на территории РФ используется единый План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный Министерством финансов РФ 31 октября 2000 г. № 94, введенный с 1 января 2002 г. В основе плана счетов используется классификация счетов по их экономическому содержанию. Счета сгруппированы по признаку экономического содержания, отражаемых хозяйственных процессов и расположены в определенной экономически обоснованной последовательности. В плане счетов приведены наименования и коды синтетических счетов – счета 1 порядка; и субсчетов – счета 2 порядка. Субсчета, предусмотренные в плане счетов, используются исходя из требований анализа контроля и отчетности. Аналитические счета в плане счетов не предусмотрены. Они определяются организацией по своему усмотрению (счета 3, 4, 5 порядков). Синтетические счета зашифрованы в Плане счетов от 01 до 99. Некоторые номера оставлены свободными для введения в случае необходимости новых счетов.

План счетов - это 8 разделов балансовых счетов и 1 раздел забалансовых.

|  |  |
| --- | --- |
| **БАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА** | |
| РАЗДЕЛ 1 | Внеоборотные активы |
| РАЗДЕЛ 2 | Производственные запасы (материалы, НДС) |
| РАЗДЕЛ 3 | Затраты на производство (по учету затрат) |
| РАЗДЕЛ 4 | Готовая продукция и товары (выпуск продукции) |
| РАЗДЕЛ 5 | Денежные средства |
| РАЗДЕЛ 6 | Расчеты |
| РАЗДЕЛ 7 | Капитал |
| РАЗДЕЛ 8 | Финансовые результаты |

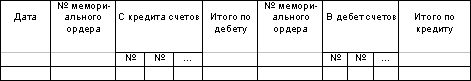
11 забалансовых счетов шифруются от 001 до 011. Эти счета предназначены для учета средств, не принадлежащих организации, но находящихся у нее во временном пользовании.

Записи хозяйственных операций на забалансовых счетов производится при поступлении средств только по дебету при выбытии только по кредиту. Двойная запись на забалансовых счетах не применяется.

***5. Формы бухгалтерского учета***

Наиболее распространенными формами бухгалтерского учета в настоящее время являются: мемориально-ордерная; журнально-ордерная; автоматизированная; упрощенная.

***Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета.*** Мемориально-ордерная форма учета основана на раздельном ведении хронологических и систематических записей. Оформление бухгалтерских проводок производится специальными документами — мемориальными ордерами, которые составляются на основе первичных документов. Мемориальные ордера регистрируются в специальном журнале (хронологическая запись) и на их основе производятся записи на счетах главной книги (систематическая запись). К особенностям мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета относится ведение только одного регистра синтетического учета – главной книги, имеющей отдельные развороты для каждого счета. Записи в ней производятся ежедневно в течение месяца на основании мемориальных ордеров. Для контроля записей в главной книге, в конце месяца после её закрытия составляется оборотная ведомость по синтетическим счетам. Главная книга составляется в виде контрольной ведомости, в которой счета строятся по шахматной форме с раскрытием их корреспонденции. Форма счетов главной книги строится с разбивкой дебета и кредита по каждому корреспондирующему счету и выглядит следующим образом:



На счетах главной книги учитываются только текущие обороты за отчетный период. Поэтому по данным счетов главной книги составляется оборотная ведомость по счетам синтетического учета (при этом производится проверка полноты и правильности записи хозяйственных операций; итог оборотов по дебету и кредиту счетов сверяется с итогом по регистрационному журналу). В ней определяются и остатки по счетам на конец отчетного периода, по которым составляется новый баланс.



К преимуществам данной формы можно отнести строгую последовательность учетного процесса, простоту и доступность учетной техники, широкое использование стандартных форм аналитических регистров, возможность дифференциации учетной работы по квалификационному уровню работников.

Недостатками мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета являются:

1. трудоемкость учета, вызванная дублированием одних и тех же записей;

1. отрыв аналитического учета от синтетического;
2. громоздкость аналитического учета, отсутствие в них показателей для анализа, контроля и составления отчетности о хозяйственной деятельности организации; необходимость произведения дополнительных выборок и группировок данных (см. рис. 7).

Существует упрощенный вариант данной формы для малых предприятий — с использованием ведомостей учета: основных средств, начисленных амортизационных отчислений (износа); производственных запасов и готовой продукции; затрат на производство; денежных средств и фондов; расчетов и прочих операций; расчетов с поставщиками; заработной платы. Ведомость представляет собой счет бухгалтерского учета, в котором отражаются начальный остаток, обороты за отчетный период по дебету и кредиту на основании документов с разбивкой по корреспондирующим счетам, остаток на конец отчетного периода. Например, форма ведомости по учету денежных средств в кассе выглядит так:



Данные ведомостей обобщаются в шахматной ведомости, на основании которой составляется оборотная ведомость. По данным оборотной ведомости составляется баланс.

**Первичные и сводные**

**документы**

Мемориальные

ордера

Кассовая книга

Регистрационный журнал мемориальных ордеров

Главная

книга

Регистры

аналитического учета

Оборотная

ведомость

по аналитическим счетам

Оборотная

ведомость

по синтетическим

счетам

Бухгалтерский баланс и отчетность

## Текущие записи

## Сверка (сопоставление) записей

Рис. 7.

***Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета****.* Основными учетными регистрами при применении журнально-ордерной формы бухгалтерского учета являются журналы-ордера, поэтому и форма называется журнально-ордерной. Журнал-ордер – регистр, в котором сочетаются хронологические и систематические, а также аналитические и синтетические формы записи. Журналы-ордера строятся по кредитовому признаку, т.е. записи операций производятся по кредиту конкретного счета в корреспонденции с дебетом разных счетов. Журнал-ордер выглядит так:



Итоги оборотов за месяц из журналов-ордеров переносятся на счета главной книги, имеющей следующую форму:



Журналы-ордера имеют свой постоянный номер и открываются для каждого синтетического счета или нескольких взаимосвязанных счетов. Таким образом, в условиях журнально-ордерной формы учета накопительные ведомости превращены в основные учетные регистры, в которых осуществляется группировка и отражение данных первичных документов по корреспондирующим счетам. При большом количестве однородных первичных документов данные сначала накапливаются в группировочных вспомогательных ведомостях и таблицах, итоги которых в конце месяца переносятся в соответствующие журналы-ордера (см. рис. 8).

Важным принципом журнально-ордерной формы учета является однократность записей оборотов по счетам в течение отчетного месяца. Это достигается тем, что журналы-ордера составляются только по кредиту счетов, в которых указываются суммы хозяйственных операций по корреспондирующим счетам. Итоговые данные по кредиту каждого счета в конце месяца переносятся в Главную книгу из соответствующего журнала-ордера одной суммой. Оборот по дебету записывается в Главную книгу из разных журналов-ордеров, что позволяет показать слагаемые этого оборота по корреспондирующим кредитуемым счетам. Такой порядок синтетического учета экономичен, поскольку исключает дублирование записи.

Журналы-ордера

Кассовая книга

Накопительные и группировочные

ведомости

Регистры аналитического учета

Оборотная

ведомость по аналитическим счетам

Главная книга

**Первичные и сводные**

**документы**

Бухгалтерский баланс

и отчетность

## Текущие записи

## Сверка (сопоставление) записей

Рис. 8*.*

Учетные записи в журналах-ордерах обосновываются соответствующими первичными документами или бухгалтерскими справками, контролируются также путем сопоставления их с соответствующими показателями других регистров.

К преимуществам журнально-ордерной формы можно отнести снижение трудоемкости учетного процесса, повышение контрольного значения учета и облегчение задачи составления отчетности.

К недостаткам журнально-ордерной формы относятся сложность и громоздкость построения журналов-ордеров, ориентированность на ручную технику их заполнения.

***Автоматизированная форма учета****.* Применение вычислительной техники в учетном процессе позволяет обеспечить высокую точность и оперативность данных учета, повысить производительность работников, освободить их от выполнения простых монотонных функций и предоставить большую возможность заниматься контролем и анализом хозяйственной деятельности, увязать все виды учета и планирования, т. к. они используют одни и те же носители информации (см. рис. 9).

Первичные

документы

Устройство ручного

переноса данных на

машинные носители

База

постоянных и

переменных

данных

Документы

постоянной

нормативно-справочной

информации

Отчетные и справочные машино- и видеограммы

Рис. 9.

Организации могут самостоятельно выбирать наиболее соответствующую специфике их деятельности форму бухгалтерского учета.

***6. Структура и функции бухгалтерской службы***

Согласно Закону «О бухгалтерском учете» руководители организации 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.

Организация бухгалтерской службы включает в себя определение функций главного бухгалтера, место бухгалтерии в системе управления предприятием, порядок взаимодействия этой службы с другими подразделениями, ее организационное построение состав и соподчиненность отдельных учетных подразделений и работников.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций.

Главный бухгалтер (бухгалтер) назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации; подчиняется непосредственно руководителю; несет ответственность за ведение учета и своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности; обеспечивает соответствие совершенных хозяйственных операций законодательству РФ; осуществляет контроль над движением имущества и выполнением обязательств; подписывает денежные и расчетные документы. Финансовые и кредитные обязательства без его подписи считаются недействительными; его требования по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых сведений обязательны для всех работников организации.

Возможно несколько вариантов организации бухгалтерской службы на предприятии: предметный, функциональный, линейный, по вертикали и комбинированный:

* *предметный* вариант предусматривает организацию бухгалтерской службы в соответствии с названием отделов;
* *функциональный* – предусматривает определенную специализацию выполнения работником или группой однородных учетных операций, соответствующих стадиям технологического процесса формирования учетной информации.
* *линейная (иерархическая) бухгалтерия* – при которой все работники бухгалтерии подчиняются главному бухгалтеру (на небольших предприятиях);
* *по вертикали (линейно-штабная)* – при которой создаются промежуточные звенья (группы), возглавляемые старшими бухгалтерами, подчиняющимися главному бухгалтеру (на средних предприятиях);
* *комбинированная (функциональная),* при которой специальные структурные подразделения выполняют замкнутый цикл работ (на крупных производствах).

Важным этапом в разработке структуры бухгалтерии является формирование системы должностей, должностных инструкций на каждого работника, составление графика учетных работ.

Основными функциями бухгалтерской службы являются:

***Организационная***

1. разработка и актуализация организационной структуры бухгалтерской службы;

2. распределение полномочий и ответственности в системе бухгалтерского учета.

***Методологическая***

1. разработка учетной политики организации;

1. разработка плана счетов и системы аналитического учета с целью адекватного отражения хозяйственных операций, осуществляемых организацией;
2. разработка первичных учетных бухгалтерских документов и регистров учета с целью формирования информации об объектах учета;
3. разработка требований к другим подразделениям организации с целью формирования информации, необходимой для ведения бухгалтерского учета, формирования бухгалтерской отчетности;
4. разработка схем отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с начислением и уплатой налогов;
5. постановка задач для автоматизации бухгалтерского учета и отчетности  
   разработка требований к контрольной среде;
6. разработка контрольных процедур в отношении фиксации, сбора и обработки информации.

***Аналитическая***

1. контроль над договорной работой организации с целью своевременного выявления норм, создающих новые или изменяющих прежние нормы учета, принятые в организации;
2. постоянный мониторинг бухгалтерского законодательства с целью своевременного выявления норм, создающих новые или изменяющих прежние нормы учета, принятые в организации.

***Учетная***

1. ведение бухгалтерского учета (фиксация, сбор и обработка информации);  
   внесение изменений в бухгалтерский учет по актам проверки внутренних и внешних контролирующих органов.

***Контрольная***

1. контроль соблюдения порядка документооборота;
2. осуществление контрольных процедур, позволяющих выявлять ошибки на стадиях фиксации, сбора и обработки информации;
3. контроль над наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденным бюджетом, бизнес-планом;
4. принятие мер к предупреждению недостач, растрат и других нарушений и злоупотреблений;
5. участие в оформлении документов по недостачам и хищениям денежных средств и товарно-материальных ценностей;
6. обеспечение законности списания с бухгалтерских счетов недостач, потерь, дебиторской и кредиторской задолженности.

***Расчетная***

1. осуществление расчетов с контрагентами, персоналом организации, учредителями.

***Отчетная***

1. формирование бухгалтерской отчетности;
2. предоставление бухгалтерской отчетности в сроки и адреса, предусмотренные законодательством, учредительными документами.

***Исполнительская***

1. исполнение обязательств организации (в том числе налоговых) по расчетам с третьими лицами.

***Архивная***

1. обеспечение хранения бухгалтерских документов и бухгалтерского архива в установленном порядке, в соответствии с утвержденной номенклатурой дел.

На бухгалтерской службе лежит полная ответственность за должное и своевременное исполнение названных выше функций. Не выполнение должным образом некоторых функций может быть расценено контролирующими органами как уклонение от выполнения норм бухгалтерского или налогового законодательства. Это в свою очередь может привести к наложению на организацию штрафов и пени, а в случаях допущения грубых нарушений бухгалтерского или налогового законодательства может наступить не только административная, но и уголовная ответственность.

Документация и инвентаризация

1. *Сущность и значение документов.*
2. *Классификация документов.*
3. *Требования, предъявляемые в документах.*
4. *Учетные регистры.*
5. *Документооборот.*
6. *Инвентаризация, ее виды и значение.*

## 1. Сущность и значение документов

Порядок составления документов определен Федеральным Законом «О бухгалтерском учете» в ст.9 и «Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете», утвержденным приказом Минфина СССР №105 от 29 июля 1983г.

***Документы*** – это письменное распоряжение на совершение хозяйственной операции или письменное подтверждение факта осуществления операции.

Документы являются источником учетной экономической информации, используемой в управлении, контроле и анализе хозяйственной деятельности, обеспечивают сохранность собственности, имеют правовое и юридическое значение, являются письменными доказательствами при спорах.

Разрабатывают формы первичных учетных документов Госкомстат, Госстрой, Минтруда и ЦБ РФ.

Показатели и значения в унифицированных формах в организации не должны меняться, они могут дополняться по необходимости.

Кассовые и банковские документы изменению не подлежат.

## 2. Классификация документов.

Многообразная финансово-хозяй­ственная деятельность организации требует различных видов документов. Для правильного применения бухгалтерских документов необходима их научная классификация.

Под **классификацией документов** понимают их группировку по определенным признакам. Основные признаки, по которым классифицируются бухгалтерские документы, и виды документов представлены в таблице 1.

**По назначению** документы подразделяются на распорядительные, оправдательные, бухгалтерского оформления и комбинированные.

Таблица 1

Классификация документов

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Признаки  классификации | Виды документов | Характеристика | Примеры |
| 1. по назначению | а) организационно-распорядительные | отражают вопросы общего руководства предприятием и его хозяйственной деятельностью | - приказ  - чек  - доверенность |
| б) оправдательные (исполнительные) | подтверждают совершение хозяйственного факта | - накладная  - приходный кассовый ордер  - расходный  кассовый ордер  -товарно-транспортная  накладная |
| в) бухгалтерского  оформления | не имеют самостоятельного значения, прилагаются к распорядительным или оправдательным документам;  используются для систематизации учетных записей | - калькуляция  - распределительная ведомость  - бухгалтерская справка |
| г) комбинированные | сочетают свойства распорядительных, оправдательных документов и бухгалтерского оформления;  упрощают учетную обработку и количество документов | - платежная ведомость  - лимитно-заборная карта |
| 2. по степени  обобщения | а) первичные | впервые отражают совершившиеся хозяйственные факты | - акт  - квитанция  - расписка |
| б) вторичные  (сводные) | составляются на основе первичных документов, обобщая данные и группируя хозяйственные явления | - калькуляция  - авансовый отчет |
| 3. по способу  охвата  информации | а) разовые | отражают одну хозяйственную операцию | - приходный кассовый ордер  - требование на выдачу материалов |
| б) накопительные | отражают однородные операции, совершенные в разное время и периодически повторяющиеся | - лимитно-заборная карта  - наряд |
| 4. по месту  составления | а) внутренние | составляют и исполняют в данной организации | - платежная ведомость  - табель |
| б) внешние | составляют в других организациях | - платежное поручение |
| 5. по количеству  учетных  позиций | а) однострочные | содержат одну позицию. | - наряд |
| б) многострочные | содержат несколько позиций и наименований | - товарно-транспортная  накладная |

*Распорядительными* называются такие документы, которые содержат распоряжение о выполнении той или иной хозяйственной операции. Их основное назначение - передача указаний руководящих работников непосредственным исполнителям. Многие операции совершаются только при наличии соответствующего распорядительного документа. К числу распорядительных документов относятся приказы, распоряжения, записи о приеме и увольнении с работы, об отпуске. Эти документы еще не содержат в себе подтверждения фактов совершения операций, поэтому сами по себе они не могут служить основанием для отражения операций в учете.

*Оправдательными (или исполнительными)* называются документы, оформляющие уже произведенные операции. Они составляются в момент совершения операций и подтверждают факт выполнения приказа или распоряжения. Например, расчетные ведомости по заработной плате, накладные, акты, счета-фактуры, квитанции, свидетельствующие о приеме ценностей, и многие другие.

*Документами бухгалтерского оформления* называются такие документы, которые создаются аппаратом бухгалтерии для подготовки учетных записей, а также для облегчения, сокращения и упрощения последних. Документы бухгалтерского оформления составляют в бухгалтерии на основании ранее оформленных распорядительных и оправдательных документов. Они предназначены для отражения бухгалтерских записей в учетных регистрах с целью ускорения учетного процесса. В этих документах нет распоряжения на проведение хозяйственной операции и нет подтверждения факта ее совершения. Например, расчет суммы претензии по иску, расчет износа основных средств и нематериальных активов, расчеты товарных потерь и т.д. К документам бухгалтерского оформления относятся также бухгалтерские справки. Они составляются в тех случаях, когда нужно перенести сумму с одного счета на другой, оформить закрытие счета, исправить ошибки, допущенные в учетных записях, и т.п. Необходимость в этом возникает довольно часто, и поэтому справки такого рода в бухгалтерской практике весьма распространены.

*Комбинированными* называются такие документы, которые сочетают признаки нескольких видов документов: распорядительных и оправдательных, оправдательных и документов бухгалтерского оформления и т.д. Они служат одновременно и распоряжением о выполнении данной операции, и оправданием ее выполнения, фиксируют совершенную операцию и в то же время содержат указание о порядке отражения ее в счетах. Например, приходные и расходные кассовые ордера, авансовые отчеты подотчетных лиц, требования на отпуск материалов, лимитно-заборные карты, расчетно-платежные ведомости, объявления о взносе наличных денежных средств на расчетный счет и т.д. Сочетание в одном документе признаков нескольких видов документов упрощает их учетную обработку, сокращает количество документов и затраты на их приобретение. Комбинированные документы составляют для уменьшения числа документов по хозяйственным операциям, которые повторяются в организации многократно в течение короткого периода.

**По способу (порядку составления)** различают первичные и сводные документы.

*Первичными* называются документы, которые отражают все хозяйственные операции непосредственно в момент их совершения. Они являются первым формальным доказательством того, что данные операции действительно выполнены. К первичным документам относятся кассовые приходные и расходные ордера, накладные, приемо-сдаточные акты, наряды, квитанции и т.п. Примером первичного документа может также служить приходный ордер. Он составляется при поступлении материалов на склад и свидетельствует о выполнении кладовщиком данного ему распоряжения об их приеме.

*Сводными* называются документы, составляемые на основе первичных документов. В них отражаются операции, ранее уже оформленные соответствующими первичными документами. Составление вторичных документов напрямую не связано с хозяйственными операциями, в них лишь регистрируются эти операции по данным первичных документов. Сводные документы позволяют уменьшить количество записей в счетах бухгалтерского учета. К сводным документам относятся разработочные таблицы, группировочные ведомости, ведомости распределения расходов, отчеты (ведомости) о движении продуктов и материалов, авансовый отчет и др. Авансовый отчет заполняется на основании первичных документов, где указываются все расходы, произведенные подотчетным лицом. К числу сводных документов относятся также расчетно-платежные ведомости по заработной плате или ведомости выпуска готовой продукции, различные внутренние отчеты (например, отчет о движении материальных ценностей по складу) и др. Все эти документы обязательно содержат дополнительные данные, помимо тех, которые имеются в первичных документах, явившихся базой для их составления. Итак, сводные документы служат, во-первых, для объединения данных первичных документов и получения укрупненных показателей и, во-вторых, для группировки данных первичных документов с целью получения дополнительных сведений об учитываемых операциях и отражения этих операций в новом разрезе. Следовательно, сводные документы используются как средство обработки исходных данных об операциях.

**По способу отражения** хозяйственных операций документы делятся на разовые и накопительные.

*Разовые* документы отражают одну или одновременно несколько хозяйственных операций. Отличительная черта этих документов - сразу же после составления они передаются в бухгалтерию и могут служить основанием для бухгалтерских записей. Например, приходный ордер по материалам, калькуляции, накладные, приемо-сдаточные акты, кассовые ордера, денежные чеки и т.п.

*Накопительные* документы служат для оформления однородных операций, совершаемых на предприятии в разное время (за неделю, декаду, полмесяца). Их составляют с целью уменьшения числа выписываемых документов по тем операциям, которые производятся на предприятии многократно в течение короткого времени. Например, дневной заборный лист на отпуск сырья, лицевые счета по заработной плате, табель учета рабочего времени, ведомость выполненных работ и т.п.

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

*Внутренние документы* составляют внутри предприятия. Ими оформляются хозяйственные операции, совершаемые только внутри предприятия. Эти документы не выходят за пределы предприятия, например, расчетно-платежные ведомости, приходные и расходные кассовые ордера и др.

*Внешние* документы составляют вне данного предприятия, ими оформляются операции, осуществляемые между предприятиями. Например, счета, накладные, счета-фактуры контрагентов.

Отдельные внутренние документы в результате совершаемых хозяйственных операций становятся внешними, например, денежные чеки, платежные поручения.

При заполнении внутренних документов достаточно указать только обязательные реквизиты, а при составлении внешних документов необходимо еще добавить дополнительные реквизиты документов для полноты характеристики хозяйственной операции.

**По качественным признакам** документы могут быть *полноценными* и *неполноценными.* Полноценным является такой документ, который составлен по установленной форме, имеет все обязательные реквизиты и правильно отражает действительно совершенную и законную хозяйственную операцию.

Документ, не удовлетворяющий этим требованиям, является неполноценным.

**По степени использования средств вычислительной техники** при оформлении документов их подразделяют на документы, заполняемые вручную, частично заполненные на машинах (т.е. документы, составленные на фирменных бланках) и полностью выполненные на машинах (расчетно-платежная ведомость, накладная, счет-фактура, инвентаризационная опись и т.д.).

Составление документов является трудоемким процессом. Использование персональных компьютеров в бухгалтерском учете дает возможность заполнять документы полностью на машинах, что повышает производительность труда, способствует его научной организации.

Для правильной организации бухгалтерского учета и своевременного отражения хозяйственных операций на счетах необходимо строго соблюдать требования по составлению документов.

## 3. Требования, предъявляемые к документам

Основные требования, предъявляемые к учетным документам, приведены в ст.9 Федерального Закона № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете".

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

К бухгалтерским документам предъявляются следующие требования:

– они должны быть составлены своевременно, то есть в момент совершения операции или сразу после ее окончания;

– документ должен быть достоверным, а также составлен четко и иметь ясное содержание.

К составлению документов предъявляются следующие требования:

1. документы должны быть составлены на специальных бланках;

2. документы должны строго соблюдать установленные формы и реквизиты;

3. в документе должен быть четко и разборчиво написан текст и цифры;

4. незаполненные реквизиты прочеркиваются одной чертой;

5. денежная сумма указывается цифрами и прописью;

6. в документе должны быть подписи должностных лиц с указанием должности.

Если специфика деятельности организации предполагает создание собственных форм первичного учета, форма которых не предусмотрена в альбомах унифицированных форм, то они должны содержать обязательные реквизиты. Реквизиты документа – это необходимая исходная информация, которая содержится в документах. К числу обязательных реквизитов документов относят:

1. наименование документа;
2. дата составления документа;
3. наименование организации, от имени которой составлен документ;
4. содержание хозяйственной операции;
5. измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
6. наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
7. личные подписи указанных лиц и их расшифровки (включая случаи создания документов с применением средств вычислительной техники).

В зависимости от характера операции, требований нормативных актов, методических указаний по бухгалтерскому учету и технологии обработки учетной информации в первичные документы могут быть включены дополнительные реквизиты. В приказе по учетной политике должны быть утверждены разработанные на предприятии формы первичного учета. Применение бланков устаревших и произвольных форм не допускается.

Записи в первичных документах должны производиться чернилами, химическим карандашом, пастой шариковых ручек, при помощи пишущих машин, средств механизации и другими средствами, обеспечивающими сохранность этих записей в течение времени, установленного для их хранения в архиве. Запрещается использовать для записей простой карандаш. Свободные строки в первичных документах подлежат обязательному прочерку. Бланки форм первичных документов, отнесенные к бланкам строгой отчетности, должны быть пронумерованы в порядке, установленном министерствами и ведомствами (нумератором, типографским способом).

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером. Количество лиц, имеющих право подписи документов на выдачу особо дефицитных и дорогостоящих материальных ценностей, должно быть ограничено. Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами. Без подписи главного бухгалтера или уполномоченного им на то лица денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению. В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций первичные учетные документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций и включения данных о них в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность. Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений.

Первичные документы, прошедшие обработку, должны иметь отметку, исключающую возможность их повторного использования. Все документы, приложенные к приходным и расходным кассовым ордерам, а также документы, послужившие основанием для начисления заработной платы, подлежат обязательному гашению штампом или надписью от руки "Получено" или "Оплачено" с указанием даты (числа, месяца, года). В соответствии с Положением о главных бухгалтерах, запрещается принимать к исполнению и оформлению первичные документы по операциям, которые противоречат законодательству и установленному порядку приемки, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей. Такие документы должны быть переданы главному бухгалтеру предприятия для принятия решения.

Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов составляются 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. В условиях автоматизации бухгалтерского учета реквизиты первичных документов могут быть зафиксированы в виде кодов.

Бухгалтерия имеет право принимать к учету только полноценные документы. Поэтому все документы, поступающие в бухгалтерию, проверяются с точки зрения соответствия их установленным формам, правильности заполнения реквизитов, верности арифметических вычислений и подсчетов, законности и целесообразности хозяйственных операций. Для обеспечения правильного использования производится их классификация по определенным признакам. После использования в учете документы хранятся в архиве предприятия в течение установленных сроков, а затем в соответствии с инструкциями документы, имеющие научно-историческую ценность, передаются в государственный архив, а другие документы уничтожаются. С момента составления и до сдачи в архив на хранение документы проходят определенный путь, используются на различных стадиях учетного процесса, т.е. совершают документооборот.

***4. Учетные регистры***

Учетные регистры – это специально приспособленные листы бумаги для регистрации и группировки учетных данных. По внешнему виду учетные регистры представляют собой:

* книги (кассовая, главная);
* карточки (учета основных средств, учета материалов);
* журналы (свободные либо разграфленные листы).

По видам производимых записей регистры делятся на:

* хронологические (регистрационный журнал);
* систематические (главная книга счетов);
* комбинированные (журнальные ордера).

По степени детализации информации, содержащихся в учетных регистрах, они бывают:

* синтетические (главная книга счетов);
* аналитические (карточки);
* комбинированные (журналы-ордера).

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

В учетных регистрах производится регистрация и экономическая группировка информации о финансово-хозяйственной деятельности организации. В них записываются сведения из первичных документов, обеспечивается их сохранность и осуществляется обобщение отраженной в них информации (рис. 6).

Наибольшая степень сохранности информации обеспечивается в бухгалтерских книгах, все страницы которых нумеруются, переплетаются и на последней странице указывается общее число пронумерованных страниц за подписью главного бухгалтера или другого уполномоченного лица. На переплете книги фиксируют год её открытия, название организации и синтетический счет. Однако с информацией, содержащейся в книге, может работать одновременно только один учетный работник.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Учетные регистры** | | | | |  | | | |
| По материальной основе | |  | По  назначению |  | По способу  группировки | |  | По степени  обобщения | |
| * бумажные * книги * карточки * сводные листы * машинограммы * на безбумажной   основе   * сформированные   в оперативной  памяти   * магнитные ленты * магнитные диски * видеограммы | |  | * контокоррентные * материальные (инвентарные) * количественно-суммовые * количественно-сортовые * многографные |  | * хронологические * систематические * комбинированные * синхронистические | |  | * синтетические * аналитические * комбинированные | |
|  |
|  | |
|  |

Рис. 6.

Карточки представляют собой плотные бланки с отпечатанными на них таблицами, которые предназначены для длительного пользования. Они не скрепляются между собой и хранятся в картотеке (специальном ящике). С карточками могут работать одновременно несколько учетных работников, однако они легко теряются и, поэтому необходима регистрация карточек в специальном реестре.

Контокоррентные карточки используются для учета в денежном измерителе расчетов и фондов; инвентарные – для учета материальных ценностей в натуральном и суммовом выражении; многографные – для отражения одного факта хозяйственной жизни несколькими составляющими его суммами (учет затрат на объект). Свободные листы (ведомости) не имеют прочного скрепления, изготовляются из неплотной бумаги большого формата, хранятся в отдельных папках. Использование различных видов регистров в учете хозяйственной деятельности организации регламентируется положениями и инструкциями по ведению учетных процессов и их механизации.

Графление бухгалтерских регистров может быть параллельным, последовательным и смешанным.

Содержание учетных регистров, как и данные внутренней бухгалтерской отчетности, является коммерческой тайной предприятия.

Запись хозяйственных операций в учетные регистры, называемая счетной записью, осуществляется на основе контировки на третьем этапе обработки документов.

Совокупность, логические связи, способы построения учетных регистров определяют форму бухгалтерского учета, применяемую экономическим субъектом. Объединяющими чертами всех форм бухгалтерского учета являются: двойная запись; хронологическая и систематическая записи одновременно; число уровней обобщения информации; регистрация совершившихся и ожидаемых фактов хозяйственной деятельности.

***5. Способы исправления в учетных регистрах***

В учетных регистрах могут возникать ошибки (локальные и транзитные). Причинами их могут быть утомление и небрежность работников, неисправность техники. Исправление ошибок в учетных регистрах должно быть обоснованно и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления.

***Наиболее распространены три специальных способа их исправления:*** корректурный метод, способ дополнительных проводок и способ «красного сторно».

1. ***Корректурный*** применяется, когда ошибка обнаружена сразу путем зачеркивания одной чертой. Написание сверху или справа правильной цифры. Рядом ставится подпись исправителя и дата. Может быть оформлена бухгалтерская справка. *В денежных документах исправления не допускаются!*

2. ***Способ дополнительной проводки*** применяется если проводка составлена правильно, а сумма указана меньше фактической и отражена она во многих регистрах. Исправляется ошибка путем составления бухгалтерской справки, где указывается также и бухгалтерская проводка на разницу.

3. ***Способ красного сторно*** (сторнировочная запись, запись красным) – «отрицательные записи», «уменьшение, снятие». Если проводка составлена неправильно она исправляется путем составления той же проводки с указанием той же суммы – сторнировочной записью или красным, то есть сумма подлежит вычитанию. Затем составляется правильная бухгалтерская проводка, оформляется бухгалтерская справка.

**Пример.** Произошла хозяйственная операция: получены деньги в кассу 20000 руб. с расчетного счета.

1. Бухгалтер составил ошибочную проводку Дт 60 – Кт 51 - 20000,00

Сторнировочная запись Дт 60 – Кт 51 – 20000,00

Правильная проводка Дт 50 – Кт 51 – 20000,00

2. Бухгалтер составил проводку с ошибкой в сумме Дт 50 – Кт 51 - 250000,00

а) Сторнировочная запись Дт 50 – Кт 51 – 230000,00

или

б) Сторнировочная запись Дт 50 – Кт 51 - 250000,00

Правильная проводка Дт 50 – Кт 51 – 20000,00

Красным сторно пользуются также при отражении экономии.

## 6. Документооборот

Обработанные бухгалтерские документы хранятся в бухгалтерии в течение 1 года, затем сдаются в архив. В соответствии с законом «О бухгалтерском учете» бухгалтерские документы должны храниться в архиве не менее 5 лет.

Существующая схема документооборота показывает движение документов в организации с момента их создания, проверки, обработки и до передачи в архив. Документооборотом считается путь продвижения документов от момента их составления до момента сдачи в архив. Рациональная организация документооборота это одно из основных условий правильной постановки бухгалтерского учета.

Документ, как носитель информации, выступает в качестве непременного элемента внутренней организации любого учреждения, предприятия, фирмы, обеспечивая взаимодействие их частей. Информация является основанием для принятия управленческих решений, служит доказательством их исполнения и источником для обобщений, а также материалом для справочно-поисковой работы. Кроме того, документирование во многих случаях является обязательным, предписывается законом и актами государственного управления, поэтому оно является одним из средств укрепления законности и контроля. От четкости и оперативности обработки и движения документов в конечном итоге зависит быстрота принятия решений. Поэтому в рациональной организации документообороту всегда уделяется большое внимание, особенно в бухгалтерии, где несвоевременная обработка финансовых документов может привести к отрицательным экономическим последствиям. Установление того или иного порядка документооборота зависит от характера и особенностей хозяйственных операций и их учетного оформления, а также от структуры предприятия и его учетного аппарата. Для каждого вида или рода документов (требований, накладных, счетов и т.д.) разрабатывается особая схема документооборота в форме графика движения документов. В этом графике указываются, через какие инстанции (рабочие места) и в какой последовательности проходит документ, и какие при этом совершаются в каждой инстанции процессы по обработке документа и бухгалтерским записям на его основе.

Правильно организованный документооборот должен удовлетворять двум главнейшим условиям: Во-первых, для каждого документа устанавливается кратчайший путь прохождения, т.е. минимальное количество отдельных инстанций (рабочих мест), через которые он должен пройти без излишних и повторных рейсов. Во-вторых, для каждого документа определяется минимальный срок прохождения, ограниченный пределами времени, необходимого для выполнения работы с документом на каждой инстанции (составление, оформление, обработка, учетные записи и т.п.).

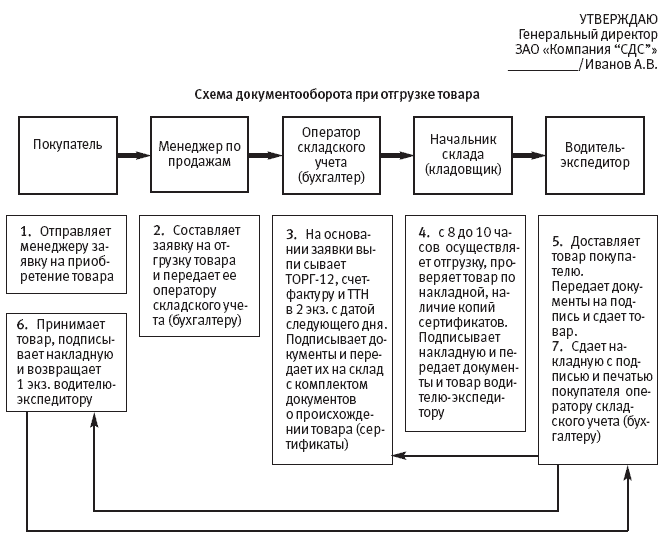
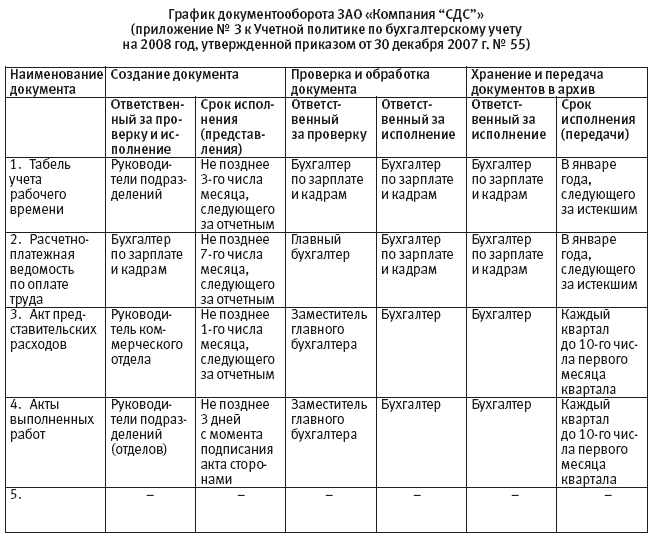


Схема 1

График документооборота может быть оформлен в виде схемы (Схема 1) или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых каждым подразделением предприятия, учреждения, а также всеми исполнителями с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ.

Если компания крупная, то необходимо составлять полноценный график документооборота (Таблица 2). Для разработки графика рекомендуется взять за основу "Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете", утвержденное Минфином СССР 29 июля 1983 г. № 105.

Таблица 2



Знакомить всех сотрудников с таким глобальным графиком не имеет смысла. Лучше всего подготовить для каждого подразделения выписку из графика. В ней нужно перечислить все документы, которые относятся к сфере деятельности подразделения, и сроки, в которые их необходимо сдавать.

На практике некоторые фирмы используют смешанную схему документооборота. То есть составляют график, а потом выписки из него в виде схем, памяток передают в структурные подразделения компании.

Контроль над соблюдением исполнителями графика документооборота по предприятию, учреждению осуществляет главный бухгалтер.

## 6. Инвентаризация, ее виды и значение

Понятие инвентаризация происходит от латинского слова «инвентира», что означает «находить». Это сверка данных бухгалтерского учета с наличием объектов учета в натуральном выражении путем пересчета, взвешивания, измерения и дегустации.

На предприятии в определенные сроки проводят инвентаризацию для проверки достоверности данных бухгалтерского учета. Рекомендуемая периодичность проведения инвентаризации приведена в таблице 3.

Таблица 3

Минимально необходимая периодичность проведения инвентаризаций

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Виды имущества и финансовых обязательств | Срок проведения | Номер счета по бухгалтерскому учету | Периодичность |
| Основные средства | не ранее 1 ноября | 01 | 1 раз в год (но обязательно перед составлением годовой бухгалтерской отчетности) |
| Капитальные вложения | не ранее 1 декабря | 08 | 1 раз в год (но обязательно перед составлением годовой бухгалтерской отчетности) |
| Незавершенное производство и полуфабрикаты собственной выработки | не ранее 1 октября | 20, 21 | 1 раз в год (но обязательно перед составлением годовой бухгалтерской отчетности) |
| Незавершенный капитальный ремонт и расходы будущих периодов | не ранее 1 октября | 20, 97 | 1 раз в год |
| Молодняк животных на откорме, птица, кролики, звери и семьи пчел, а также подопытные животные |  | 11 | 1 раз в квартал |
| Готовая продукция на складах | не ранее 1 октября | 43 | 1 раз в год |
| Товары на складах и базах промышленных товаров, в книжных магазинах | не ранее 1 октября | 41 | 1 раз в год |
| Товары на складах и базах продовольственных товаров | не ранее 1 октября | 41 | 2 раза в год |
| Товары и тара в магазинах и на других предприятиях розничной торговли | не ранее 1 октября | 41 | 2 раза в год |
| Нефть и нефтепродукты | не ранее 1 октября | сырье 10,  товары 41,  готовая продукция 43 | 1 раз в месяц |
| Драгоценные металлы и алмазы | не ранее 1 октября | 10 | 2 раза в год |
| Библиотечные фонды |  | 01 | в порядке, устанавливаемом министерствами и ведомствами, но не реже, чем 1 раз в 5 лет |
| Сырье и прочие материальные ценности | не ранее 1 октября | 10 | 1 раз в год |
| Денежные средства, денежные документы, ценности и бланки строгой отчетности |  | 50, 006 | 1 раз в месяц |
| Расчеты с банками (по расчетным и другим счетам, ссудам, полученным из бюджета средствам и т.д. |  | 51, 52, 55 | по мере получения выписок банка |
| Расчеты по платежам в бюджет |  | 68, 69 | 1 раз в квартал |
| Расчеты с филиалами, выделенными на самостоятельный баланс, и с вышестоящими организациями |  | 79 | на 1 число каждого месяца |
| Расчеты с дебиторами и кредиторами |  | 60, 62, 76 | 2 раза в год (но обязательно перед составлением годовой бухгалтерской отчетности) |

Можно выделить несколько этапов инвентаризации:

Первый этап – подготовительный. Издается приказ о проведении инвентаризации; назначается комиссия; определяются сроки и объекты для инвентаризации; берутся расписки с материально-ответственных лиц о том, что поступившее под их ответственность имущество оприходовано (или списано в расход), все расходные и приходные документы сданы в бухгалтерию; определяются остатки по учетным данным; проверяются весы и другие измерительные приспособления; пломбируется помещение, где будет проведена инвентаризация и т.д.

Второй этап – основной. Натуральная и документальная проверка. Производятся подсчет, взвешивание, обмеривание, поиск документов, подтверждающих данные бухгалтерского учета о наличии имущественных прав, обязательств и резервов. Оформляются типовые формы инвентаризационных описей и актов инвентаризации. Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально-ответственных лиц. Недопустимо заполнять акты описи со слов этих лиц. В описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются. Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально-ответственные лица. В конце описи последние дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение. При проверке фактического наличия имущества в случае смены материально-ответственных лиц работник, 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.

Третий этап – аналитический. Сопоставляются полученные от проверки фактические данные с данными бухгалтерского учета, выявляются расхождения (излишки, недостачи, недооценка, переоценка) и составляются сличительные ведомости. Применяются следующие типовые бланки сличительных ведомостей: ИНВ-18 для основных средств, ИНВ-19 для товарно-материальных ценностей, ИНВ-20 для оптовой торговли, ИНВ-21 для розничной торговли. На этом этапе по распоряжению руководителя могут проводиться контрольные проверки правильности проведения инвентаризации. Их следует проводить с участием членов инвентаризационной комиссии и материально-ответственных лиц обязательно до открытия помещения, в котором проводилась инвентаризация. Результаты контрольных проверок правильности проведения инвентаризации оформляются актом (форма ИНВ-24) и регистрируются в книге учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций (форма ИНВ-25).

Четвертый этап – заключительный. Проводится заключительное заседание инвентаризационной комиссии, на котором подписывается форма ИНВ-26 «Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией». На основании этого издается приказ руководителя об утверждении результатов инвентаризации и привлечении виновных к административной и материальной ответственности. Вносятся бухгалтерские записи. Составляются заявления в следственные органы и иски в судебные органы.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета должны быть отражены на соответствующих счетах. Излишек имущества приходуется по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации. Недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относится на издержки производства или обращения (счета расходов), а сверх норм – за 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.

В целях обеспечения легитимности и достоверности результатов инвентаризации следует принимать меры к соблюдению правил оформления документов и процедур проведения инвентаризации.

Таблица 4

Ошибки проведения инвентаризации и их последствия.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Перечень нарушений** | **Возможные последствия** |
| 1 | Состав инвентаризационной комиссии не утвержден руководителем | Нет основания для проведения инвентаризации |
| 2 | Документально подтверждено отсутствие хотя бы одного из членов комиссии во время проведения инвентаризации | Результаты инвентаризации недействительны |
| 3 | В приказе не указаны сроки инвентаризации | Нет основания для начала проведения инвентаризации |
| 4 | Во время перерывов в работе комиссии не закрыт доступ посторонним к помещению, где хранятся инвентаризационные описи | Внесение исправлений, искажающих результаты инвентаризации |
| 5 | При невозможности остановки хозяйственной деятельности, приходные и расходные документы не завизированы председателем инвентаризационной комиссии | Имеется возможность оформить ранее не выписанные приходно-расходные документы |
| 6 | У материально ответственных лиц не взяты расписки о том, что все приходные и расходные документы сданы в бухгалтерию | При выявлении нарушений могут быть предъявлены приходно-расходные документы, оформленные в период проведения инвентаризации |
| 7 | Проводится сопоставление данных бухгалтерского учета с фактическим наличием, а не наоборот. (Идеально составление инвентаризационных описей вручную от руки по факту) | Имеется возможность искажения фактических данных в соответствии с данными бухгалтерского учета |
| 8 | Инвентаризационная опись составлена в одном экземпляре | Результаты инвентаризации недействительны |
| 9 | Итоги должны быть выверены на каждой странице - число прописью, количество номеров и сумма материальных ценностей, а также общий итог в натуральных показателях, даже если подсчет велся в денежном измерении | Имеется возможность несанкционированных исправлений |
| 10 | На каждой странице нет записи «Цены, итоги проверил» и подписи материально ответственного лица | Инвентаризационная опись не является документом, на основании которого можно предъявлять претензии к материально ответственным лицам |
| 11 | Ошибки и исправления не подписаны и не заверены членами комиссии | Исправления считаются недействительными |
| 12 | Инвентаризационная опись после утверждения результатов содержит незаполненные строки. (Все они должны быть прочеркнуты) | Имеется возможность внесения дополнительных данных |
| 13 | На последней странице инвентаризационной описи нет подписи материально ответственного лица об отсутствии у него претензий к членам комиссии и подтверждения, а также о том, что он принимает указанное в описи имущество на ответственное хранение | Отсутствие оснований для предъявления претензий к материально ответственному лицу при выявлении недостач |

Инвентаризационная комиссия не несет ответственность за недостоверность данных, предоставленных другими организациями и используемых в целях составления инвентаризационных актов по материальным ценностям, за сохранность которых на момент инвентаризации работники организации не отвечают.

**Порядок проведения инвентаризации основных средств**

1. Инвентаризационная комиссия проводит осмотр всех объектов основных средств на предмет их технического состояния и пригодности к дальнейшей эксплуатации.   
2. Проверяется правомерность отнесения имущества к основным средствам: срок полезного использования должен быть не менее 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.  
3. По объектам основных средств, принадлежащих организации на праве собственности, проверяется наличие инвентарных карточек по установленной форме:

- № ОС-6 на каждый отдельный объект основных средств;

- № ОС-6а на группу объектов основных средств;

- № ОС-6б для объектов основных средств малых предприятий.

4. По объектам основных средств, поступивших в организацию в соответствии с договором аренды, проверяется наличие копий инвентарных карточек, переданных арендодателем, или инвентарных карточек, открытых арендатором.   
5. Проверяется правильность заполнения инвентарных карточек (инвентарной книги). В инвентарных карточках (инвентарной книге) должны быть приведены основные данные по объекту основных средств: дата ввода в эксплуатацию, срок полезного использования; способ начисления амортизации; освобождение от начисления амортизации (если имеет место); индивидуальные особенности объекта, сведения о реконструкции, о достройке, о дооборудовании, о модернизации, о переоценке и др.   
6. Проверяется правильность формирования инвентарного объекта основных средств. Инвентарным объектом признается:

- объект со всеми приспособлениями и принадлежностями;

- отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;

- обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

По группе основных средств «Здания» инвентарными объектами являются:  
- каждое отдельно стоящее здание;

- здания, примыкающие друг к другу и имеющие общую стену (при этом каждое представляет собой самостоятельное конструктивное целое), считаются отдельными объектами;

- наружные пристройки к зданию, имеющие самостоятельное хозяйственное значение;  
- отдельно стоящие здания котельных;

- надворные постройки (склады, гаражи, ограждения, сараи, заборы, колодцы и прочее).

В состав основного здания входят:

- помещения, встроенные в здания, назначение которых иное, чем основное назначение здания, предназначенные для магазинов, столовых, парикмахерских, ателье, пунктов проката предметов культурно - бытового назначения и хозяйственного обихода, детских садов, яслей, отделений связи, банков и других организаций;

- коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации: система отопления, включая котельную установку для отопления (если последняя находится в самом здании); внутренняя сеть водопровода, газопровода и канализации со всеми устройствами; внутренняя сеть силовой и осветительной электропроводки со всей осветительной арматурой; внутренние телефонные и сигнализационные сети; вентиляционные устройства общесанитарного назначения; подъемники и лифты;

- фундаменты крупногабаритного оборудования, сооруженные одновременно со строительством здания.

По группе основных средств «Сооружения» инвентарным объектом является каждое отдельное сооружение (передаточное устройство) со всеми устройствами, составляющими с ним единое целое.

По группе основных средств «Машины и оборудование» инвентарными объектами являются каждая отдельная машина, аппарат, агрегат, установка и т.п., включая входящие в их состав принадлежности, приборы, инструменты, электрооборудование, индивидуальное ограждение, фундамент.

По группе основных средств «Измерительные и регулирующие приборы и устройства» инвентарными объектами являются приборы и устройства, имеющие самостоятельное значение.

По группе основных средств «Вычислительная техника и оргтехника» инвентарным объектом является каждая машина, укомплектованная всеми приспособлениями и принадлежностями, необходимыми для выполнения возложенных на нее функций, и не являющаяся составной частью какой-либо другой машины.

По группе основных средств «Транспортные средства» инвентарным объектом является каждый отдельный объект со всеми приспособлениями и принадлежностями к нему.

По группе основных средств «Инструменты» инвентарным объектом является каждый отдельный инструмент, который не входит в состав станка, аппарата, машины и имеет самостоятельное значение.

По группе основных средств «Инвентарь производственный и хозяйственный» инвентарными объектами считаются только те предметы, которые имеют самостоятельное назначение и не являются частью какого-либо другого объекта (столы, прилавки, ковры, бытовые приборы и др.).

7. Проверяются объемы капитальных вложений, связанных с реконструкцией, модернизацией и дооборудованием объектов основных средств, в результате которых должна быть увеличена их инвентарная стоимость. Если в результате выполненных работ изменилось основное назначение объекта основных средств, то он вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

8. Сопоставляются результаты переоценки, отраженные в инвентарной карточке, с данными бухгалтерского учета.

9. Проверяется соответствие видов основных средств кодам Общероссийского классификатора основных фондов ОК-013-94, утвержденного Постановлением Госстандарта РФ от 26.12.1994 г. № 359.   
10. Проверяется правильность отнесения объектов основных средств к амортизационным группам в соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. №1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» (в ред. постановлений Правительства РФ от 09.07.2003 № 415, от 08.08.2003 № 476).  
11. Уточняются нормы амортизационных начислений по каждому объекту основных средств.

Амортизация материальных ценностей, учтенных на балансовом счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности», предоставляемых во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода, учитывается на счете 02 «Амортизация основных средств» обособленно.  
12. Проверяется правильность отражения в учете объектов основных средств, находящихся в собственности двух или нескольких организаций. Такие объекты должны отражаться каждой организацией в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности.  
13. Проверяется наличие свидетельства о государственной регистрации на объекты недвижимости.

14. По основным средствам, принятым в организацию по договору аренды, проверяется:  
• наличие договора аренды;

• наличие свидетельства о государственной регистрации аренды (по договорам, заключенным на срок более одного года);

• наличие акта приема-передачи;

• разрешение собственника имущества на субаренду (если это имело место);

• использование по целевому назначению, определенному договором аренды (субаренды);  
• соответствие произведенных капитальных вложений в арендованные основные средства условиям договора аренды (за счет арендатора или арендодателя).  
Капитальные вложения в арендованные основные средства являются собственностью арендатора, если иное не предусмотрено договором аренды. При этом арендатор может передать произведенные капитальные вложения арендодателю (при его согласии принять вложения на баланс).  
Размер и необходимость указанных затрат должны согласовываться арендатором с арендодателем.

По имуществу, находящемуся в федеральной собственности, размер и необходимость указанных затрат согласовывается арендатором с балансодержателем и утверждается арендодателем.

Перечень документов, необходимых для подтверждения произведенных затрат:  
- акт приемки-передачи нежилых помещений при передаче в аренду, определяющий их техническое состояние;

- сметная документация, утвержденная в установленном порядке и согласованная балансодержателем и арендодателем, составленная организацией, имеющей государственную лицензию на осуществление проектно-сметных работ;

- договор подряда;

- акт приемки выполненных работ;

- платежные документы.

На сумму капитальных затрат арендатор открывает инвентарную карточку по форме ОС-6;

• порядок начисления амортизации.

Капитальные затраты на арендованные основные средства, подлежащие после прекращения договора аренды передаче арендодателю, амортизируются ежемесячно арендатором в течение срока аренды исходя из способа начисления амортизационных отчислений, установленных арендодателем по объекту, на который произведены указанные затраты.  
Таким образом, к указанному объекту должны применяться нормы амортизационных отчислений, соответствующие нормам, применяемым к арендованному объекту основных средств.

15. Проверяется наличие документов, подтверждающих правомерность нахождения федерального имущества у организации на праве хозяйственного ведения, оперативного управления, аренды, безвозмездного пользования и т.д.   
16. Проверяется наличие свидетельства о внесении имущества, являющегося федеральной собственностью в реестр федерального имущества.  
17. Проверяется наличие паспорта объекта культурного наследия.  
18. Выявляются основные средства, не пригодные к дальнейшей эксплуатации и не подлежащие восстановлению. Основные средства заносятся в отдельную инвентаризационную опись по форме ИНВ-1. Составляется акт (произвольная форма), в котором указывается дата ввода в эксплуатацию и причины, приведшие эти объекты в непригодность (порча, полный износ и др.). Акт подписывают все члены комиссии.  
19. Выявляются ранее не учтенные основные средства. Оценка таких объектов производится по рыночной стоимости, а сумма износа определяется по техническому состоянию объектов с обязательным оформлением соответствующих актов.

20. Основные средства, которые в момент инвентаризации находятся вне места нахождения организации (морские и речные суда, железнодорожный подвижной состав, автомашины в дальних рейсах; отправленные в капитальный ремонт машины и оборудование и т.п.), инвентаризуются до момента временного их выбытия.

21. Инвентаризационные описи по форме ИНВ-1 составляются отдельно на основные средства, учтенные на счете 01 «Основные средства», и на основные средства, учтенные на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности». Кроме того, описи составляются отдельно по группам основных средств (производственного и непроизводственного назначения) по каждому месту хранения.

22. Однотипные объекты основных средств одинаковой стоимости, поступившие одновременно, числившиеся за одним материально ответственным лицом и учитываемые на типовой инвентарной карточке группового учета (форма ОС-6а), в описях приводятся по наименованиям с указанием количества этих объектов.

23. Составляются отдельные описи на основные средства, принятые в аренду и учитываемые на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства». Описи составляются в количестве трех экземпляров по каждому арендодателю с указанием срока аренды.

24. После заполнения описей один экземпляр передается в бухгалтерию для заполнения графы «По данным бухгалтерского учета» и составления сличительной ведомости, второй экземпляр остается у материально ответственного лица, третий экземпляр описи по арендованным объектам основных средств высылают в адрес арендодателя.

25. При выявлении отклонений от данных бухгалтерского учета составляются сличительные ведомости результатов инвентаризации основных средств по форме ИНВ-18. На арендованные объекты основных средств составляются отдельные сличительные ведомости. Ведомости составляются в двух экземплярах бухгалтером, один из которых хранится в бухгалтерии, второй - передается материально ответственному лицу.

### Порядок проведения инвентаризации материально-производственных запасов

До проведения инвентаризации важно убедиться, что в организации четко организовано складское хозяйство и контрольно-пропускная система. Для этого инвентаризационной комиссии рекомендуется проверить следующие факты:

1) осуществляется ли охрана территории организации, оборудованы ли помещения пожарно-охранной сигнализацией;

2) заключены ли фактически и правильно ли оформлены договоры о полной индивидуальной или бригадной материальной ответственности с работниками, которым переданы ценности для сохранения и использования;

3) соответствуют ли должности материально ответственных лиц утвержденному перечню должностей и работ, замещаемых и выполняемых работниками, с которыми организацией могут заключаться письменные договоры о полной материальной ответственности;

4) созданы ли материально ответственным лицам условия для обеспечения сохранности материальных ценностей, имеются ли закрываемые складские помещения, шкафы, сейфы, емкости для хранения ценностей;

5) оснащены ли места хранения материальных ценностей необходимыми измерительными приборами;

6) существует ли контроль над порядком вывоза ценностей из организации и выдачей доверенностей на их получение;

7) хранятся ли товарно-материальные ценности, принадлежащие третьим лицам, отдельно;

8) назначена ли приказом руководителя постоянно действующая комиссия для проверки сохранности материальных ценностей.

Материально ответственное лицо перед проведением инвентаризации должно подготовить все материальные ценности (рассортировать), оформить все приходные и расходные документы.

Комиссия проводит подготовительную работу, предшествующую подсчету остатков материальных ценностей: опломбирует помещения, в которых находятся материальные ценности; проверяет весы, мерную тару; получает от материально ответственных лиц отчет с документами, подтверждающими движение товарно-материальных ценностей и расписку.

Образец

*РАСПИСКА*

*К началу проведения инвентаризации все расходные и приходные документы на товарно-материальные ценности сданы в бухгалтерию и все товарно-материальные ценности, поступившие на мою ответственность, приняты на учет, а выбывшие списаны в расход.*

*Материально ответственное лицо: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ (должность) (подпись)*

Председатель комиссии до начала проведения инвентаризации визирует все предоставленные приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «до инвентаризации на «\_\_\_» (дата)», что является основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным. Грубейшей ошибкой является заполнение инвентаризационных описей со слов материально-ответственных лиц.

Если материальные ценности хранятся на нескольких складах, то необходимо, чтобы инвентаризация всех ценностей проводилась одновременно. Кроме того, должен быть обеспечен контроль поступления и выбытия материальных ценностей во время проведения инвентаризации. Если можно остановить приемку (выдачу) товарно-материальных ценностей на складах во время инвентаризации, это должно быть сделано. Товарно-материальные ценности, поступающие во время инвентаризации, принимаются материально-ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии, приходуются по реестру или товарному отчету после инвентаризации и заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации». В описи указываются:

* дата поступления товаров;
* наименование поставщика;
* дата и номер приходного документа;
* наименование товара;
* количество товара;
* цена товара;
* сумма.

Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии (или, по его поручению, члена комиссии) делается отметка «После инвентаризации» со ссылкой на дату описи, на которую записаны эти ценности.

Если инвентаризация длится долго, то в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации в период инвентаризации товарно-материальные ценности могут отпускаться материально-ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Эти ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации». Оформляется опись по аналогии с документами на товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации. В расходных документах делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии или по его поручению членом комиссии.

Если инвентаризация имущества проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, по окончании работы инвентаризационной комиссии должны опечатываться. Во время перерывов в работе инвентаризационной комиссии (в обеденный перерыв, в ночное время, по другим причинам) описи должны храниться в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация. В любом случае на дату проведения инвентаризации не должно быть известно учетное количество и стоимость инвентаризуемых ценностей. Как показывает практика, это условие зачастую не выполняется, что является грубым нарушением норм учета, поскольку позволяет манипулировать учетными регистрами, зная количество ценностей, имевшихся в наличии на дату проведения инвентаризации. После осуществления всех необходимых подготовительных мероприятий производится опись имущества, то есть их вещественная и документальная проверки. Члены инвентаризационной комиссии в присутствии материально-ответственного лица (лиц) пересчитывают (взвешивают, обмеривают) имущество и составляют инвентаризационные описи. Вещественная и документальная проверки осуществляются, как правило, сплошным методом, то есть пересчитываются абсолютно все товары и ценности. Это процесс достаточно трудоемкий, но действующие нормативные документы позволяют применять упрощенные способы инвентаризации лишь в очень немногих случаях. В частности, если материалы и товары хранятся в неповрежденной упаковке поставщика, их количество определяется на основании данных об этих материальных ценностях по спецификации или маркировке, имеющейся на упаковке, а также на основании накладных и счетов-фактур. При этом обязательно на выбор проверяется часть таких товарно-материальных ценностей. Если выборочной проверкой будут установлены расхождения между фактическим наличием и данными, показанными в спецификациях или маркировке поставщиков, рабочая инвентаризационная комиссия обязана провести полную проверку фактического наличия таких материальных ценностей. Вес или объем навалочных материалов определяется по данным обмера с помощью технических расчетов. В тех случаях, когда продукция в соответствии с обязательными правилами принимается от поставщиков по теоретическому весу или метражу, вещественная проверка такой продукции производится также по теоретическому весу или метражу.

При инвентаризации оборудования следует кроме наружного осмотра проверить наличие паспортов и инструкций по монтажу и эксплуатации, а также комплектность, согласно паспорту. Заводской номер и год выпуска, тип и номер оборудования, завод-изготовитель, номер ГОСТа указаны на бирках, прикрепляемых к оборудованию. Если оборудование поставляется без электродвигателей, это должно быть указано в паспортах.

Если проводится инвентаризация большого количества весовых товаров, то один из членов инвентаризационной комиссии и материально-ответственное лицо раздельно ведут ведомости отвесов. В конце рабочего дня или по окончании взвешивания данные этих ведомостей сличают, и выверенный итог вносят в опись. Акты обмеров, технические расчеты и ведомости отвесов прилагают к результатам проверки. После проверки фактического наличия материальных ценностей составляются акты инвентаризации и инвентаризационные описи. Причем основной формой первичной документации для учета результатов вещественной инвентаризации является инвентаризационная опись, а для учета документальной инвентаризации - акт инвентаризации. Формы инвентаризационных описей и актов инвентаризации утверждены Постановлением Госкомстата Российской Федерации от 18 августа 1998 года №88, в частности:

|  |  |
| --- | --- |
| **Наименование документа** | **Номер формы** |
| Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей | ИНВ -3 |
| Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных | ИНВ-4 |
| Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение | ИНВ-5 |
| Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути | ИНВ -6 |
| Акт инвентаризации драгоценных металлов и изделий из них | ИНВ-8 |
| Инвентаризационная опись драгоценных металлов, содержащихся в деталях, полуфабрикатах, сборочных единицах (узлах), оборудовании, приборах и других изделиях | ИНВ-8а |
| Акт инвентаризации драгоценных камней, природных алмазов и изделий из них | ИНВ-9 |

## 012 Инвентаризация денежных средств и денежных документов

Во время инвентаризации операции по приему и выдаче денежных средств, разных ценностей и документов не производятся. Инвентаризация денежных средств в кассе и денежных документов проводится в следующем порядке:  
1. Инвентаризационная комиссия получает два экземпляра описи по форме № ИНВ-15.

2. Материально ответственное лицо дает расписку о сдаче приходных и расходных документов в бухгалтерию и об оприходовании и списании денежных средств, поступивших под его ответственность.

3. Проверяется фактическое наличие денежных знаков путем полного пересчета наличных денег. Иностранная валюта пересчитывается в рубли по курсу на дату проведения инвентаризации по каждому виду валюты. Данные подсчета заносятся в опись по видам валют (рубли, долл. США, евро и др.).

4. Проверяется фактическое наличие денежных документов (почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные путевки в дома отдыха и санатории, оплаченные авиабилеты и др.). Денежные документы пересчитываются и записываются в опись по каждому виду денежных документов.

5. Проверяется фактическое наличие ценных бумаг. Данные об их общей стоимости по номиналу записываются в опись № ИНВ-15 (данные по видам ценных бумаг заносят в опись № ИНВ-16 при инвентаризации счета 58 «Финансовые вложения»).

6. В опись № ИНВ-15 заносятся учетные данные по счету 50 «Касса».

7. Фактическое наличие сопоставляется с данными бухгалтерского учета по видам денежных средств: 50-1 «Касса организации», 50-2 «Операционная касса», 50-3 «Денежные документы» и др.

8. Определяется результат инвентаризации.

Инвентаризация денежных средств в пути производится путем сверки сумм, числящихся на счете 57 «Переводы в пути», с данными квитанций учреждения банка, почтового отделения, копий сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам банка и т.п.  
 Инвентаризация денежных средств, находящихся в банках на расчетном (текущем), валютном и специальных счетах, производится путем сверки остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах по данным бухгалтерии организации, с данными выписок банков.

**Инвентаризация бланков строгой отчетности**

1. Проверяется фактическое наличие бланков документов строгой отчетности (квитанционные книжки, бланки удостоверений, дипломов, различные абонементы, талоны, билеты, бланки товарно-сопроводительных документов и т.п.). Подсчет производится по видам бланков с учетом начальных и конечных номеров тех или иных бланков, а также по каждому месту хранения и материально ответственным лицам. Стоимость бланков по принятой в организации условной оценке заносится в опись по форме № ИНВ-16.

2. Показатель графы 10 описи сравнивается с остатком на дату инвентаризации забалансового счета 006 «Бланки строгой отчетности», предназначенного для обобщения информации о наличии и движении находящихся на хранении и выдаваемых под отчет бланков документов строгой отчетности.

3. Акты по форме № ИНВ-16 оформляются в двух экземплярах: один экземпляр акта передается в бухгалтерию организации, второй остается у материально ответственного лица. При автоматизированной обработке данных по учету результатов инвентаризации форма N ИНВ-16 выдается комиссии на бумажных и машинных носителях информации с заполненными графами с 1 по 10. В описи комиссия заполняет графы 11 и 12 о фактическом наличии ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности.

**Инвентаризация финансовых вложений**

Инвентаризация финансовых вложений проводится в рамках общей инвентаризации имущества и финансовых обязательств предприятия. При инвентаризации финансовых вложений проверяются фактические затраты в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы. При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливается:

* правильность оформления ценных бумаг;
* реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;
* сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);
* своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе. Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков гашения и общей суммы. Реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляются с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии организации. Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в специальные организации (банк - депозитарий - специализированное хранилище ценных бумаг и др.), заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными выписок этих специальных организаций. Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям, при инвентаризации должны быть подтверждены документами.

**Инвентаризация расчетов**

Задача инвентаризации – определение реального состояния расчетов и выявление задолженности, не реальной для взыскания, с целью принятия мер к взысканию задолженности с должников либо к списанию ее с учета.

1. Последовательно анализируется каждый вид инвентаризируемого расчета:

* расчеты по кредитам и займам (сч. 66, 67). Проверяются кредиты, выданные организации банками и другими кредитными учреждениями по каждому кредитному учреждению и кредитному договору. Проверяется правомерность их учета в составе краткосрочных (со сроком погашения не более 12 месяцев) или долгосрочных (со сроком погашения более 12 месяцев) обязательств в соответствии с договором. Займы, привлеченные путем выпуска и размещения облигаций, учитываются обособленно. Кредиты и займы, не оплаченные в срок, учитываются обособленно. Учет расчетов с кредитными организациями, заимодавцами и векселедателями в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется обособленно. Проверяется правильность и своевременность начисления к уплате причитающихся процентов по полученным кредитам и займам. Начисленные суммы процентов учитываются обособленно;
* расчеты по налогам и сборам (сч. 68). Проверяется соответствие сумм, отраженных на соответствующих субсчетах, налоговым декларациям по каждому виду налога. Проверяется своевременность расчетов с бюджетом по исчисленным налогам. Проверяются акты сверки с бюджетом по налогам. Выявляется задолженность перед бюджетом и дата ее образования;
* расчеты по социальному страхованию и обеспечению (сч.69). Проверяется соответствие сумм, отраженных на соответствующих субсчетах, налоговым декларациям по каждому виду страхования (социальное страхование, пенсионное обеспечение и обязательное медицинское страхование). Проверяется своевременность расчетов с бюджетом и Пенсионным Фондом по страховым взносам. Проверяются акты сверки с бюджетом и Пенсионным Фондом. Выявляется задолженность перед бюджетом и пенсионным фондом и дата ее образования;
* расчеты с покупателями и заказчиками (сч.62). Аналитика ведется в разрезе задолженности за поставленные товары (работы, услуги) и авансов полученных по каждому покупателю (заказчику). Данные аналитического учета за поставленные товары (работы, услуги) должны обеспечивать возможность получения необходимой информации:

- по покупателям и заказчикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;

- по покупателям и заказчикам по не оплаченным в срок расчетным документам;

- по векселям, срок поступления денежных средств по которым не наступил;

- по векселям, дисконтированным (учтенным) в банках;

- по векселям, денежные средства по которым не поступили в срок;

- по покупателям и заказчикам в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность.

Проверяются акты сверок с покупателями и заказчиками. Акты должны быть подписаны обеими сторонами. Суммы, отраженные в акте, сверяются с данными бухгалтерского учета. На основании данных аналитического учета и актов сверок выявляется:

- задолженность, подтвержденная дебиторами;

- задолженность, не подтвержденная дебиторами;

- задолженность с истекшим сроком исковой давности. Проверяется обоснованность списания безнадежной задолженности. Задолженность списывается при наличии письменного обоснования и приказа руководителя. Списание безнадежной задолженности возможно:  
- по истечении срока исковой давности. Срок исковой давности составляет 3 года с момента возникновения задолженности;

- при неплатежеспособности должника. Суммы списанной задолженности сопоставляется с суммами, отраженными на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» (задолженность учитывается за балансом в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должников).

Данные инвентаризации заносятся в опись по каждому покупателю (заказчику). Расчеты с поставщиками и подрядчиками (балансовый счет 60) Аналитика ведется в разрезе задолженности за поставленные товары (работы, услуги) и авансов выданных по каждому поставщику (подрядчику). Данные аналитического учета должны обеспечивать возможность получения необходимых данных о расчетах с поставщиками (подрядчиками):   
- за полученные товарно-материальные ценности, принятые выполненные работы и потребленные услуги, включая предоставление электроэнергии, газа, воды и т.п.;

- по доставке или переработке материальных ценностей, расчетные документы на которые акцептованы и подлежат оплате через банк;

- за товарно-материальные ценности, работы и услуги, на которые расчетные документы от поставщиков или подрядчиков не поступили (так называемые неотфактурованные поставки);

- по излишкам товарно-материальных ценностей, выявленным при их приемке;

- за полученные услуги по перевозкам, в том числе расчеты по недоборам и переборам тарифа (фрахта), а также за все виды услуг связи и др.

Проверяется обоснованность отражения задолженности по авансам выданным (в соответствии с условиями договора и платежными документами). Проверяются акты сверки с поставщиками и подрядчиками. Акты должны быть подписаны обеими сторонами. Суммы, отраженные в акте, сверяются с данными бухгалтерского учета. На основании данных аналитического учета и актов сверок выявляется: задолженность, подтвержденная кредиторами; задолженность, не подтвержденная кредиторами; задолженность с истекшим сроком исковой давности.  
 Проверяется обоснованность списания кредиторской задолженности. Задолженность списывается при наличии письменного обоснования и приказа руководителя. Данные инвентаризации заносятся в опись по каждому поставщику и подрядчику;

* расчеты с подотчетными лицами (сч.71). Аналитический учет ведется по каждой сумме, выданной под отчет. Выявляются подотчетные суммы, не возвращенные работниками в установленные сроки. Предприятия выдают наличные деньги под отчет в размерах и на сроки, определяемые руководителями предприятий. Лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее 3 рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, или со дня возвращения их из командировки, предъявить в бухгалтерию предприятия отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним. Проверяется правомерность выдачи наличных денег под отчет. Круг лиц, имеющих право на получение денежных средств в подотчет, устанавливается приказом руководителя. Проверяется соблюдение порядка выдачи наличных денег под отчет: выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета конкретного подотчетного лица по ранее выданному ему авансу; передача выданных под отчет наличных денег одним лицом другому лицу запрещается;
* расчеты с персоналом по оплате труда (сч.70). Аналитический учет ведется по каждому работнику организации. Сопоставляются данные расчетной (расчетно-платежной) ведомости с регистрами бухгалтерского учета. Выявляются невыплаченные суммы заработной платы, подлежащие перечислению на счет депонентов. Выявляются суммы и причины возникновения переплат работникам;
* расчеты с персоналом по прочим операциям (сч.73). Аналитический учет ведется по каждому виду расчета (расчеты по предоставленным займам, расчеты по возмещению материального ущерба и др.). Проверяется обоснованность расчетов с работниками (договоры займа, товарного кредита, акты об установлении факта хищения, акты обнаружения недостач, брака, приказы);
* расчеты с разными дебиторами и кредиторами (сч.76). Данные аналитического учета должны обеспечивать возможность получения необходимой информации по каждому дебитору и кредитору о расчетах:

- по имущественному страхованию;

- по личному страхованию;

- по страхованию предпринимательских рисков и гражданской ответственности;

- по претензиям;

- по суммам, удержанным из оплаты труда работников организации в пользу других организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судов;

- по договорам аренды, поручения, комиссии, цессии и др.

Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете обособленно. Проверяются акты сверок с дебиторами и кредиторами. Акты должны быть подписаны обеими сторонами. Суммы, отраженные в акте, сверяются с данными бухгалтерского учета;

* внутрихозяйственные расчеты (балансовый счет 79) Аналитический учет ведется по каждому филиалу, представительству, отделению или другому обособленному подразделению организации, выделенному на отдельный баланс, а расчеты по договорам доверительного управления имуществом - по каждому договору. Проверяются расчеты по выделенному имуществу, по взаимному отпуску материальных ценностей, по продаже продукции, работ, услуг, по передаче расходов по общеуправленческой деятельности, по оплате труда работникам подразделений и т.п.

2. Данные инвентаризации заносятся в приложение к форме № ИНВ-17 «Справка к акту инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами». Справка составляется в разрезе синтетических счетов бухгалтерского учета.

3. На основании справки заполняется форма № ИНВ-17. Акт составляется в двух экземплярах и подписывается ответственными лицами инвентаризационной комиссии. Один экземпляр акта передается в бухгалтерию, второй остается в комиссии.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации

* 1. *Необходимость реформирования учета*
  2. *Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации*

**1. Необходимость реформирования учета**

Изменение с начала 1990-х гг. системы общественных отношений, а также стремительное развитие рыночной экономики вызвали необходимость адекватной трансформации бухгалтерского и налогового учета.

Для решения этой задачи в конце 1990-х – начале 2000-х гг. были проведены мероприятия по приведению национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Эти мероприятия были определены Программой реформирования бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Правительства РФ от 06.03.1998г. №283.

Программа реформирования системы бухгалтерского учета предусматривала:

* совершенствование законодательного и нормативного регулирования системы бухгалтерского учета;
* формирование нормативной базы (стандартов);
* методическое обеспечение (разработку методических указаний, рекомендаций и т.п.)

В процессе реализации правительственной Программы в стране сложилась определенная система нормативного регулирования бухгалтерского учета, которая лежит в основе теории и практики бухгалтерского учета и действует в настоящее время.

***2. Система нормативного регулирования******бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации***

**Система нормативного регулирования бухгалтерского учета** – это совокупность законодательных, нормативных правовых актов и других документов, относящихся к бухгалтерскому учету.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности законодательно устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации. Действующие нормы основаны на единообразии ведения бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, составлении и представлении сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении, доходах и расходах организации, необходимой пользователям бухгалтерской информации.

Ведение бухгалтерского учета в нашей стране осуществляется в соответствии с нормативными документами, имеющими разный статус. Одни из них обязательны к применению, другие носят рекомендательный характер.

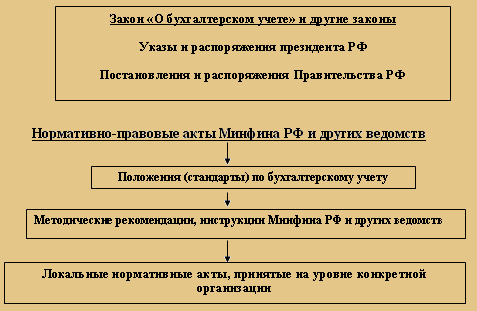
В зависимости от назначения и статуса нормативные документы целесообразно представить в виде следующей четырехуровневой системы:

*Первый уровень:* законодательные акты, указы Президента Российской Федерации и постановления Правительства Российской Федерации, регламентирующие прямо или косвенно организацию и ведение бухгалтерского учета в организациях.

*Второй уровень:* стандарты (положения) по бухгалтерскому учету и отчетности.

*Третий уровень:*  методические рекомендации, (указания), инструкции, комментарии, письма Министерства финансов Российской Федерации и других ведомств.

*Четвертый уровень:*  рабочие документы по бухгалтерскому учету самой организации.



Основным актом первого уровня является Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ. Данный Закон устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета для предприятий и организаций, находящихся на территории Российской Федерации, а та же для филиалов и представительств иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами. Указанный Закон имеет большое значение для развития бухгалтерского учета в стране, поскольку:

а) повышает юридический статус норм бухгалтерского учета для коммерческих и некоммерческих организаций;

б) закрепляет обязанность юридических лиц вести бухгалтерский учет;

в) повышает статус норм бухгалтерского учета до уровня статуса норм другого законодательства.

Закон "О бухгалтерском учете" состоит из трех разделов и 19 статей.

В первом разделе "Общие положения" дано определение сущности бухгалтерского учета, названы его объекты (имущество организации, ее обязательства и хозяйственные операции), указаны задачи бухгалтерского учета, приведены основные понятия, используемые в бухгалтерском учете (синтетический и аналитический учет, План счетов, бухгалтерская отчетность и т.п.). В нем изложен порядок регулирования бухгалтерского учета, в соответствии с которым общее методологическое руководство бухгалтерским учетом осуществляется Правительством Российской Федерации, а органы, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, разрабатывают и утверждают планы счетов и инструкции по их применению, положения (стандарты) по бухгалтерскому учету и другие нормативные акты и методические указания по бухгалтерскому учету. Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций возложена на руководителей организаций.

Во втором разделе "Основные правила ведения бухгалтерского учета" изложены требования к ведению бухгалтерского учета (обязательность двойной записи хозяйственных операций на основе рабочего плана счетов, осуществление учета на русском языке, в валюте Российской Федерации, обязательность формирования учетной политики и обязательность обособленного учета текущих затрат и капитальных и финансовых вложений), к документированию хозяйственных операций, ведению регистров бухгалтерского учета, оценке имущества и обязательств, порядку осуществления инвентаризации имущества и обязательств.

В третьем разделе "Основные правила составления и представления бухгалтерской отчетности" изложены основные требования к составлению бухгалтерской отчетности, определены ее состав, правила оценки статей бухгалтерской отчетности, порядок ее представления, основные правила составления сводной бухгалтерской отчетности и порядок хранения документов бухгалтерского учета.

К документам первого уровня системы следует отнести также Гражданский кодекс РФ, Трудовой кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, Федеральный закон "Об акционерных обществах" от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ, постановление Правительства РФ "О Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными учетными стандартами финансовой отчетности" от 6 марта 1998 г. N 283 и другие.

Учетный стандарт можно определить как свод основных правил, устанавливающий порядок учета и оценки определенного объекта или их совокупности. Учетные стандарты (в отечественном бухгалтерском учете - положения) призваны конкретизировать Закон о бухгалтерском учете и отчетности. В настоящее время в России разработано и утверждено 21 положение по бухгалтерскому учету и отчетности.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Код ПБУ** | **Наименование** | **Дата утверждения** |
| 1 |  | Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации | утв. приказом Минфина РФ от 29.07.98 г. № 34н. |
| 2 | **ПБУ 1/98** | Учетная политика организации | утв. приказом Минфина РФ от 09.12.98 г. N 60н |
| 3 | **ПБУ 2/94** | Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство | утв. приказом Минфина РФ от 20.12.94 г. N 167 |
| 4 | **ПБУ 3/2000** | Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте | утв. приказом Минфина РФ от 10.01.2000 г. N 2н |
| 5 | **ПБУ 4/99** | Бухгалтерская отчетность организации | утв. приказом Минфина РФ от 06.07.99 г. N 43н |
| 6 | **ПБУ 5/01** | Учет материально - производственных запасов | утв. приказом Минфина РФ 09.06.01 г. |
| 7 | **ПБУ 6/01** | Учет основных средств | утв. приказом Минфина РФ от 30.03.01 г. N 26н |
| 8 | **ПБУ 7/98** | События после отчетной даты | утв. приказом Минфина РФ от 25.11.98 г. N 56н |
| 9 | **ПБУ 8/01** | Условные факты хозяйственной деятельности | утв. приказом Минфина РФ от 28.11.2001 г. N 96н |
| 10 | **ПБУ 9/99** | Доходы организации | утв. приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. N 32н |
| 11 | **ПБУ 10/99** | Расходы организации | утв. приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. N 33н |
| 12 | **ПБУ 11/2000** | Информация об аффилированных лицах | утв. приказом Минфина РФ от 13.01.2000 г. N 5н |
| 13 | **ПБУ 12/2000** | Информация по сегментам | утв. приказом Минфина РФ от 27.01.2000 г. N 11н |
| 14 | **ПБУ 13/2000** | Учет государственной помощи | утв. приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г. N 92н |
| 15 | **ПБУ 14/07** | Учет нематериальных активов | утв. приказом Минфина РФ от 27.12.2007 г. N 153н |
| 16 | **ПБУ 15/01** | Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию | утв. приказом Минфина РФ от 02.08.01 г. N 60 |
| 17 | **ПБУ 16/02** | Информация по прекращаемой деятельности | утв. приказом Минфина РФ от 02.07.02 г. N 66н |
| 18 | **ПБУ 17/02** | Учет расходов на научно исследовательские, опытно - конструкторские и технологические работы | утв. приказом Минфина РФ от 19.11.02 г. N 115н |
| 19 | **ПБУ 18/02** | Учет расчетов по налогу на прибыль | утв. приказом Минфина РФ от 19.11.02 г. N 114н |
| 20 | **ПБУ 19/02** | Учет финансовых вложений | утв. приказом Минфина РФ от 10.12.02 г. N 126н |
| 21 | **ПБУ 20/03** | Информация об участии в совместной деятельности | утв. приказом Минфина РФ от 14.11.2003 № 105н |

Указанные положения по бухгалтерскому учету разработаны на основе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Вместе с тем в них отражены основные особенности отечественной системы бухгалтерского учета. Положение по бухгалтерскому учету обычно включает следующие элементы:

- название и номер ПБУ;

- общие положения (указывается сфера применения соответствующего ПБУ и условия признания соответствующего объекта учета);

- определения (основные определения и понятия по соответствующему объекту учета);

- оценка (указываются различные виды применяемых оценок по объекту);

- порядок учета (описывается порядок учета наличия и изменения соответствующего объекта учета);

- раскрытие информации (указывается состав информации, подлежащей раскрытию в составе информации по учетной политике и в бухгалтерской отчетности).

Отечественные положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), в отличие от международных стандартов, носят не рекомендательный, а обязательный характер. Большинством ПБУ предусмотрены различные варианты учета соответствующих объектов.

На втором уровне системы нормативных документов единственным регулирующим органом является Министерство финансов РФ.

Методические рекомендации и инструкции призваны конкретизировать учетные стандарты в соответствии с отраслевыми и иными особенностями. Они разрабатываются Министерством финансов РФ и различными ведомствами (только в промышленности СССР действовало 140 отраслевых инструкций). К документам данного уровня относятся:

* Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995 № 49);
* Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности (утв. приказом Министерства финансов РФ от 30.12.1996 № 112);
* Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утв. приказом Министерства финансов РФ от 13.10.2003 № 91н);
* Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства (утв. приказом Министерства финансов РФ от 21.12.1998 № 64н);
* Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. приказом Министерства финансов РФ от 28.12.2001 № 119н);
* Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (утв. приказом Министерства финансов РФ от 26.12.2002 № 135н);
* План счетов бухгалтерского учета финансово- хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утв. приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н);
* О формах бухгалтерской отчетности организаций (приказ Министерства финансов от 22.07.2003 №67н) и др.

Рабочие документы самой организации определяют особенности организации и ведения учета в нем. В них на основе общеустановленных правил и принципов они формируют свою учетную политику, свои подходы к раскрытию бухгалтерской информации в отчетах, представляемых заинтересованным пользователям. Основными рабочими документами четвертого уровня системы, разрабатываемыми организациями, являются:

* приказ об учетной политике организации;
* рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями бухгалтерской своевременности и полноты учета и отчетности;
* формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов;
* формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
* утвержденный порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств;
* график документооборота и технология обработки учетной информации.

Изложенная структура нормативного регулирования бухгалтерского учета представляет собой продуманную систему нормативных актов по бухгалтерскому учету и отчетности.

Следует отметить, что система нормативного регулирования бухгалтерского учета постоянно развивается и дальнейшие работы в этом направлении, предусмотренные Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, продолжаются.

***Учетная политика организации***

* 1. *Учетная политика для целей бухгалтерского учета.*

*2. Учетная политика для целей налогообложения.*

## 2. Учетная политика для целей бухгалтерского учета

Требования к учетной политике в области бухгалтерского учета и отчетности регламентируются Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации ПБУ 1/98, утвержденным Приказом Минфина РФ от 09.12.98 №60н. Содержание и направление учетной политики должны максимально воздействовать на финансовые результаты деятельности предприятия и позволять избегать разногласий с налоговыми органами.

Организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности. К способам ведения бухгалтерского учета, подлежащим раскрытию в бухгалтерской отчетности, относятся:

• способы амортизации основных средств;

• способы амортизации нематериальных и иных активов;

• способы оценки производственных запасов;

• способы оценки товаров;

• способы оценки незавершенного производства;

• способы оценки готовой продукции;

• способы признания прибыли от продажи продукции, товаров, работ, услуг;

• другие способы, без знания применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации.

К заинтересованным пользователям бухгалтерской отчетности согласно законодательству Российской Федерации, в частности, относятся:

• учредители (участники) организации или собственники ее имущества;

• территориальные органы государственной статистики по месту регистрации организации; налоговые органы;

• вышестоящий орган (для бюджетных организаций);

• орган, уполномоченный управлять государственным имуществом (для государственных и муниципальных унитарных предприятий).

Обязанность по раскрытию (приданию гласности) учетной политики распространяется на организации, публикующие свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично. Такая публикация может быть произведена: в соответствии с законодательством РФ (открытые акционерные общества, страховые организации, банки, биржи, инвестиционные фонды); в соответствии с учредительными документами; по собственной инициативе. В иных случаях раскрытие учетной политики не предусматривается.

Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана. Существенные способы ведения бухгалтерского учета подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности организации за отчетный год. Промежуточная бухгалтерская отчетность может не содержать информацию об учетной политике организации, если в последней не произошли изменения со времени составления годовой бухгалтерской отчетности за предшествующий год, раскрывшей учетную политику.

Правовое регулирование отношений, связанных с формированием и применением учетной политики для целей бухгалтерского учета, осуществляется Федеральным законом от 21.11.96 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете», Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (утверждено Приказом Минфина РФ от 29.07.98 №34н) и Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 (утверждено Приказом Минфина РФ от 09.12.98 №60н).

В соответствии с пунктом 2 ПБУ 1/98 *под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.* Под формированием учетной политики понимается совокупность действий организации (ее уполномоченных лиц), выражающаяся в определении (выборе, разработке) способов ведения бухгалтерского учета (элементов учетной политики), их принятии и утверждении. Обязательные требования, предъявляемые к формированию учетной политики организации:

1. Учетная политика формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации на основе Положения ПБУ 1/98 и утверждается руководителем организации.

2. Формирование учетной политики должно осуществляться с учетом допущений имущественной обособленности, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики и временной определенности факторов хозяйственной деятельности.

3. Учетная политика должна содержать:

• рабочий план счетов бухгалтерского учета, включающий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

• формы учетных первичных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

• порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

• методы оценки активов и обязательств;

• правила документооборота и технология обработки учетной информации;

• порядок контроля за хозяйственными операциями;

• другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

4. Учетная политика должна обеспечивать:

• полноту отражения в бухгалтерском учете всех факторов хозяйственной деятельности (требование полноты);

• своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности);

• большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности);

• отражение в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности, исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);

• тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости);

• рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации (требование рациональности).

При формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа исходя из положений по бухгалтерскому учету.

Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказ, распоряжение) организации и утверждению руководителем организации.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом утверждения учетной политики. Разработанная и утвержденная учетная политика организации применяется всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от их места нахождения.

Вновь созданные организации оформляют избранную учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации). Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня государственной регистрации.

### Рекомендации по подготовке учетной политики для целей бухгалтерского учета (в редакции изменений ПБУ на 29.01.2008 г.)

### Таблица 5

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Положение  учетной политики** | **Вариант** | **Основание** |
| **Организация ведения бухгалтерского учета.** | Бухгалтерский учет организации ведет:  - бухгалтерская служба как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;  - штатный бухгалтер;  - на договорных началах централизованная бухгалтерия, специализированная организация или бухгалтер-специалист;  - лично руководитель. | п. 6 Федерального закона от 21.11.1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" |
| **Стоимостной лимит основных средств** | Не относятся к основным средствам и отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в составе материально-производственных запасов активы стоимостью не более 20000 рублей за единицу. (Организация может установить меньший лимит) | п. 5 Приказа Минфина РФ от 30.03.2001 г. N 26н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01" |
| **Способ начисления амортизационных начислений**  *(Выбор способа возможен отдельно для каждой группы однородных основных средств)* | -линейный способ (первоначальная стоимость умножить на норму амортизации)  -способ уменьшаемого остатка (остаточная стоимость на начало года умножить на норму амортизации умножить на коэффициент ускорения (устанавливаемый в соответствии с законодательством РФ);  -способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования (первоначальная стоимость умножить на число лет, остающихся до конца срока службы делить на число лет срока службы объекта);  -способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). | п. 18, 19 Приказа Минфина РФ от 30.03.2001 г. N 26н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01"  п.48 “Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ” (утв. приказом МФ РФ от 29.07.1998 г. N 34н.) |
| **Переоценка первоначальной стоимости основных средств** | - не производится;  - производится по решению организации один раз в год (на начало отчетного года). | п. 14, 15 Приказа Минфина РФ от 30.03.2001 г. N 26н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01"    п.49 “Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ” (утв. приказом МФ РФ от 29.07.1998 г. N 34н.) |
| **Способ начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам**  (возможен выбор по каждому нематериальному активу) | - линейный способ;  - способ уменьшаемого остатка;  - способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). При этом организация устанавливает коэффициент (не выше 3), используемый в числителе формулы. | п.56 “Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ” (утв. приказом МФ РФ от 29.07.1998 г. N 34н)  п.29 ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов" (утв. Приказом Минфина № 153н от 27.12.2007) |
| **Переоценка нематериальных активов**  (возможен выбор по группам однородных нематериальных активов) | - переоценка не производится;  - производится переоценка (по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка данных указанных нематериальных активов). | п.17 ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов" (утв. Приказом Минфина № 153н от 27.12.2007) |
| **Оценка материально-производственных запасов организациями, осуществляющими торговую деятельность** | Затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу можно учитывать:  - в составе расходов на продажу (счет 44 "Расходы на продажу");  - в себестоимости товаров. | п. 6, 13 Приказа Минфина РФ от 09.062001 г. N 44н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01"  п. 2.2. “Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки производства и обращения, и финансовых результатах на предприятиях торговли и общественного питания” (утв. Роскомторгом и Минфином 20.04.1995 года N 1-550/32-2). |
| **Оценка списания материально-производственных запасов (включая товары, кроме учитываемых по продажным ценам).**  *(выбор способа возможен по каждому отдельному виду (группе) запасов)* | - по себестоимости каждой единицы;  - по средней себестоимости;  - по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО). | п.58, 60 “Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ” (утв. приказом МФ РФ от 29.07.1998 г. N 34н.)  п. 16 Приказа Минфина РФ от 09.062001 г. N 44н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01" |
| **Синтетический учет заготовления материалов.** | - по фактической себестоимости заготовления;  - по учетным ценам с использованием счетов 15 “Заготовление и приобретение материальных ценностей”, 16 “Отклонения в стоимости материальных ценностей”. | План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н) |
| **Синтетический учет полуфабрикатов собственного производства** | - с использованием счета 21 "Полуфабрикаты собственного производства";  - без использования счета 21 и отражением полуфабрикатов собственного производства в составе незавершенного производства на счете 20. | Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н) (пояснения к счету 21) |
| **Списание общехозяйственных расходов** | - общехозяйственные расходы ежемесячно распределяются на сч. 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательное производство", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" (порядок распределения);  - общехозяйственные расходы в качестве условно-постоянных ежемесячно списываются  Д-т сч. 90 "Продажи. | Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н) (пояснения к счету 26) |
| **База распределения общехозяйственных и общепроизводственных расходов.** | - прямые статьи затрат;  - заработной плате основного производственного персонала;  - стоимость сырья, материалов, полуфабрикатов, отпущенных на производство;  - нормативные (сметные) расходы;  - пропорционально иным базам распределения, предусмотренным отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости. | Отраслевые методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). |
| **Признание выручки от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления**  *(возможен выбор в отношении разных по характеру и условиям выполнения работ, оказания услуг, изготовления изделий)* | - по завершению выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом;  - по мере готовности этапа работы, услуги, части продукции (при выборе этого варианта раскрываются способы определения готовности работ, услуг, продукции) (используется счет 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам"). | п. 13 и п. 17 Положения по бухгалтерского учета "Доходы организации" ПБУ 9/99 (утв. Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 32н)  Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н) (пояснения к счету 46) |
| **Синтетический учет выпуска продукции** | - с использованием счета 40 “Выпуск продукции (работ, услуг)”;  - без использования счета 40 “Выпуск продукции (работ, услуг)”. | Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н)  (пояснения к счетам 40, 43) |
| **Оценка готовой продукции,**  **отгруженной продукции** | - По полной фактической производственной себестоимости  *(счет 26 закрывается на счет 20, счет 40 не используется*);  - По неполной фактической производственной себестоимости  *(счет 26 закрывается на счет 90, счет 40 не используется);*  - По полной плановой (нормативной) себестоимости  *(счет 26 закрывается на счет 20, используется счет 40);*  - По неполной плановой (нормативной) себестоимости  *(счет 26 закрывается на счет 90, используется счет 40).* | п.59 “Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ” утв. приказом МФ РФ от 29.07.1998 г. N 34н. |
| **Оценка отгруженных товаров, сданных работ и оказанных услуг** | - по фактической полной себестоимости;  - по плановой (нормативной) полной себестоимости. | п.61 “Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ” (утв. приказом МФ РФ от 29.07.1998 г. N 34н.) |
| **Распределение расходов на продажу** | - Расходы на продажу (счет 44) полностью списываются в дебет счета 90 "Продажи".  - Расходы на продажу списываются в дебет счета 90 частично. При этом распределению подлежат:  · в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, - расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или другим соответствующим показателям);  · в организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность, - расходы на транспортировку (между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца);  · в организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию, - в дебет счетов 15 и (или) 11 (расходы по заготовке скота и птицы). | Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н) (пояснения к счету 44) |
| **Оценка незавершенного производства** | **В** **массовом и серийном** **производстве**:  - по фактической себестоимости;  - по плановой (нормативной) себестоимости;  - по прямым статьям расходов;  - по стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов.  **В единичном производстве**:  - По фактическим производственным затратам. | п.64 “Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ” (утв. приказом МФ РФ от 29.07.1998 г. N 34н.) |
| **Оценка товаров в организациях розничной торговли** | - по покупным ценам;  - по продажным ценам с отдельным учетом скидки (накидки). | п.60 “Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ” (утв. приказом МФ РФ от 29.07.1998 г. N 34н.)  п. 13. Приказа Минфина РФ от 09.062001 г. N 44н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01" |
| **Списание затрат по ремонту основных средств на себестоимость** | - Сразу на издержки производства и обращения.  - Учитываются по счету 97 ”Расходы будущих периодов” с равномерным отнесением на издержки производства и обращения в течении установленного предприятием срока.  - Создание резерва на ремонт основных средств. | Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н) (пояснения к счету 97)  п.72 “Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ” утв. приказом МФ РФ от 29.07.1998 г. N 34н.  Отраслевые методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). |
| **Создание резервов за счет себестоимости** | - на предстоящую оплату отпусков;  - на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;  - производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;  - предстоящих затрат по ремонту предметов проката;  - гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание; на выплату вознаграждений по итогам работы за год. | п.72 “Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ” (утв. приказом МФ РФ от 29.07.1998 г. N 34н.)  Отраслевые методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). |
| **Создание резервов за счет финансовых результатов** | - по сомнительным долгам.  - под обесценение вложений в ценные бумаги. | п.70 “Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ” утв. приказом МФ РФ от 29.07.1998 г. N 34н.  п.45 “Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ” (утв. приказом МФ РФ от 29.07.1998 г. N 34н.) |
| **Учет долгосрочной задолженности по полученным кредитам и займам.** | - Задолженность на срок более 12 месяцев учитывается в составе долгосрочной задолженности до истечения установленного договором срока возврата заемных средств.  - В момент, когда по условиям договора займа (кредита) до возврата основной суммы долга остается 365 дней, задолженность переводится из долгосрочной в краткосрочную. | п. 6, 33 Приказа Минфина РФ от 02.08.2001 г. N 60н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию" ПБУ 15/01" |
| **Учет дополнительных затрат, связанных с получение займов и кредитов** | - включаются в затраты того периода, в котором они произведены;  - предварительно учитываются как дебиторская задолженность с последующим отнесением их в состав прочих расходов в течение срока погашения указанных выше заемных обязательств. | п. 20 Приказа Минфина РФ от 02.08.2001 г. N 60н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию" ПБУ 15/01" |
| **Учет процентов (дисконта) по выданным векселям и размещенным облигациям** | - в составе прочих расходах в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления;  - В целях равномерного (ежемесячного) включения сумм причитающегося к уплате заимодавцу дохода по проданным облигациям (процентов, дисконта по выданным векселям) организация может предварительно учесть указанные суммы как расходы будущих периодов. | п. 18 Приказа Минфина РФ от 02.08.2001 г. N 60н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию" ПБУ 15/01" |
| **Способ определения стоимости финансового актива при его выбытии**  *(выбор способа возможен по каждой группе (виду) финансовых вложений)* | - по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений;  - по средней первоначальной стоимости;  - по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО). | п. 26 Приказа Минфина РФ от 10.12.2002 г. N 126н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений ПБУ 19/02 |
| **Отражение в бухгалтерской отчетности прочих доходов и расходов** | Виды операций, по которым прочие доходы отражаются в отчете о прибылях и убытках за минусом расходов, относящихся к этим доходам. | п. 18.2 Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. N 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации" ПБУ 9/99» |
| **Распределение прибыли, остающейся в распоряжении организации, по фондам** | В соответствии с учредительными документами организации. | ст.52 ГК РФ.  Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н) (пояснения к счету 84) |
| Кроме методов учета, перечисленных выше, в составе информации об учетной политике организации **в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию** следующая информация: | | |
| **Способы оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства.** | Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией.  При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, величина стоимости нематериальных активов, полученных организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы. | п. 31 Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2000" Приказ Минфин N 91н от 16.10.2000 |
| **Определение сроков полезного использования нематериальных активов**  **(возможен выбор по отдельным группам нематериальных активов)** | - Исходя из срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству Российской Федерации;  - Исходя из ожидаемого срока использования объекта нематериальных активов, в течение которого возможно получать экономические выгоды (доход).  - При принятии решения о невозможности определения срока полезного использования нематериального актива, устанавливается срок 20 лет (но не более срока деятельности организации). | п.17 и п. 31 Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2000" Приказ Минфин N 91н от 16.10.2000 |
| **Принятая организацией учетная политика для целей бухгалтерского учета утверждается приказом или распоряжением лица, ответственного за организацию и состояние бухгалтерского учета.**  **При этом утверждается:** | | п.3 ст.6 Федерального Закона РФ “О Бухгалтерском учете” от 21.11.1996 г. N 129-ФЗ. |
| **Порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств** | | ст.12 Федерального Закона РФ “О Бухгалтерском учете” от 21.11.1996 г. N 129-ФЗ.  “Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств”, (утв. приказом МФ РФ от 13.06.1995 г. N 49)  п.27 “Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ” утв. приказом МФ РФ от 29.07.1998 г. N 34н. |
| **Организационная форма бухгалтерской работы, правила документооборота и технология обработки учетной информации**  **Рабочий план счетов бухгалтерского учета (синтетические и аналитические счета).**  **Формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных документов.**  **Порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения необходимые для организации бухгалтерского учета**  **Если организация производит распределение расходов между головной организацией и филиалами, то в учетной политике следует оговорить порядок документального подтверждения такого перераспределения.** | | разд. II “Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ” (утв. приказом МФ РФ от 29.07.1998 г. N 34н.)  ст.6,7-10 Федерального Закона РФ “О Бухгалтерском учете” от 21.11.1996 г. N 129-ФЗ  ст.6 Федерального Закона РФ “О Бухгалтерском учете” от 21.11.1996 г. N 129-ФЗ  ПБУ 1/98 “Учетная политика организации” (утв. приказом МФ РФ от 09.12.1998 года N 60н) |
| **Случаи, в которых возможно изменение учетной политики в целях бухгалтерского учета**  (только с 1 января года, следующего за годом их утверждения): | | |
| - изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету;  - разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета;  - существенного изменения условий деятельности (существенное изменение условий деятельности организации может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности и т.п.).  Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации. | | п. 16 Приказа Минфина РФ от 09.12.1998 г. N 60н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98" |

## Учетная политика для целей налогового учета

### Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя до наступления очередного налогового периода. Для целей налогового учета учетная политика организации регламентируется положениями НК РФ ч. II (1). Учетная политика для целей бухгалтерского учета и учетная политика для целей налогообложения - принципиально разные организационно-распорядительные документы, которые различаются не только по форме, но и по содержанию. В целях налогообложения в учетной политике должны быть сформулированы все аспекты организации налогового учета.

### Учетная политика должна утверждаться до наступления очередного налогового периода, она является основным документом, регламентирующим ведение налогового учета в организациях и порядок их налогообложения.

Рекомендации по подготовке учетной политики для целей налогового учета

### Таблица 6

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Положение  учетной политики** | **Вариант** | **Основание** |
| **Налог на добавленную стоимость (НДС)** | | |
| **Порядок раздельного учета операций, подлежащих налогообложению НДС, и операции, не подлежащих налогообложению** | В случае, если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), налогоплательщик обязан вести раздельный учет таких операций. | п. 4 ст. 149 Налогового кодекса РФ. |
| **Порядок определения суммы НДС, относящейся к товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для производства и (или) реализации облагаемой по налоговой ставке 0%** | Порядок определения суммы налога, относящейся к товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых облагаются по налоговой ставке 0 процентов, устанавливается принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения. | п. 10 ст. 165 Налогового кодекса РФ. |
| **Налог на прибыль организаций** | | |
| **Порядок ведения налогового учета** | Налогоплательщик самостоятельно организует систему налогового учета и устанавливает в учетной политике порядок ведения налогового учета исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета. | ст. 313 Налогового кодекса РФ. |
| **Дополнительные реквизиты регистров бухгалтерского учета** | В случае если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями главы 25 НК, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета. | ст. 313 Налогового кодекса РФ. |
| **Формы налоговых регистров** | В случае отсутствия необходимой для исчисления налога информации в регистрах бухгалтерского учета, налогоплательщик ведет отдельные регистры налогового учета. Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения. | ст. 313, 314 Налогового кодекса РФ. |
| **Определение даты получения дохода (осуществления расхода)** | - по методу начисления;  - по кассовому методу (организации (за исключением банков) имеют право на применение кассового метода, если в среднем за предыдущие 4 квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС и налога с продаж не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал). | 271, 273 Налогового кодекса РФ. |
| **Определение группы расходов, к которым будут относиться затраты (по затратам, которые могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов)** | Если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие расходы. | п. 4 ст. 252 Налогового кодекса РФ. |
| **Методы списания сырья и материалов при определении размера материальных расходов** | - метод оценки по стоимости единицы запасов;  - метод оценки по средней себестоимости;  - метод оценки по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО); | ст. 254 Налогового кодекса РФ. |
| **Методы оценки стоимости покупных товаров, уменьшающей доходы от их реализации** | - по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);  - по средней стоимости;  - по стоимости единицы товара. | п. 1 ст. 268 Налогового кодекса РФ. |
| **Методы начисления амортизации** | - линейный метод;  - нелинейный метод (кроме зданий, сооружений и передаточных устройств, входящих в 8-10 амортизационные группы). | ст. 259 Налогового кодекса РФ. |
| **Метод учета расходов на капитальные вложения в основные средства** | - увеличение первоначальной стоимости основного средства;  - включение в состав расходов отчетного (налогового) в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, модернизации, реконструкции, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств. | п.1.1. ст 259 Налогового кодекса РФ. |
| **Определение срока амортизации основных средств, имеющихся на 01.01.2002, срок фактической эксплуатации которых превышает срок полезного использования по главе 25 НК** | Остаточная стоимость таких основных средств подлежит включению в состав расходов в целях налогообложения равномерно в течение срока, определенного налогоплательщиком самостоятельно, но не менее семи лет начиная с 01.01.2002 г. | п. 1 ст. 322 Налогового кодекса РФ. |
| **Использование пониженных норм амортизации** | Допускается начисление амортизации по нормам ниже установленных настоящей статьей по решению руководителя организации-налогоплательщика, закрепленному в учетной политике. Использование пониженных норм амортизации допускается только с начала налогового периода и в течение всего налогового периода. | п. 10 ст. 259 Налогового кодекса РФ. |
| **Использование повышенных норм амортизации** | В отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, к основной норме амортизации налогоплательщик вправе применять специальный коэффициент, но не выше 2.  Для амортизируемых основных средств, которые являются предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), к основной норме амортизации налогоплательщик, у которого данное основное средство должно учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга), вправе применять специальный коэффициент, но не выше 3.  Данные положения не распространяются на основные средства, относящиеся к 1-3 амортизационным группам, в случае, если амортизация по данным основным средствам начисляется нелинейным методом. | п. 7 ст. 259 Налогового кодекса РФ. |
| **Использование повышенных норм амортизации сельскохозяйственными организациями промышленного типа** | Налогоплательщики - сельскохозяйственные организации промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты) вправе в отношении собственных основных средств применять к основной норме амортизации, выбранной самостоятельно с учетом положений главы 25 НК, специальный коэффициент, но не выше 2. | п. 7 ст. 259 Налогового кодекса РФ. |
| **Отнесение процентов по долговым**  **обязательствам к расходам** | В расходы организации для целей налогообложения включаются проценты по долговым обязательствам, предельная величина которых:  - не более ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,1 раза, - при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 15% - по долговым обязательствам в иностранной валюте;  - не более 20% в сторону повышения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях. При отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях – не более ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза, - при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 15% - по долговым обязательствам в иностранной валюте. | п. 1 ст. 269 Налогового кодекса РФ. |
| **Распределение по периодам дохода от реализации в производствах с длительным (более одного года) технологическим циклом** | По производствам с длительным (более одного года) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания дохода на основании данных учета. При этом принципы и методы распределяется должны быть утверждены налогоплательщиком в учетной политике. | ст. 316 Налогового кодекса РФ. |
| **Перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг)** | Налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг). | п. 1 ст. 318 Налогового кодекса РФ. |
| **Учет прямых расходов налогоплательщиками, оказывающими услуги** | - относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации услуг, в стоимости которых они учтены;  - в полном объеме относятся на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства. | п. 2 ст. 318 Налогового кодекса РФ. |
| **Порядок распределения прямых расходов на НЗП и на изготовленную в текущем месяце продукцию (выполненные работы, оказанные услуги)** | Налогоплательщик самостоятельно определяет порядок распределения прямых расходов на НЗП и на изготовленную в текущем месяце продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) с учетом соответствия осуществленных расходов изготовленной продукции (выполненным работам, оказанным услугам).  Установленный порядок подлежит применению в течение не менее двух налоговых периодов. | п. 1 ст. 319 Налогового кодекса РФ. |
| **Порядок формирования стоимости приобретения товаров** | Порядок формирования стоимости приобретения товаров определяется налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения и применяется в течение не менее двух налоговых периодов. | ст. 320 Налогового кодекса РФ. |
| **Распределение расходов на освоение природных ресурсов по нескольким участкам недр** | При осуществлении расходов на освоение природных ресурсов, относящихся к нескольким участкам недр, указанные расходы учитываются отдельно по каждому участку недр в доле, определяемой налогоплательщиком в соответствии с принятой им учетной политикой. | п. 2 ст. 261 Налогового кодекса РФ. |
| **Создание резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию.** | Налогоплательщик самостоятельно принимает решение о создании резерва и в учетной политике для целей налогообложения определяет предельный размер отчислений в этот резерв. | п. 2 ст. 267 Налогового кодекса РФ. |
| **Создание резерва предстоящих расходов на ремонт** | Налогоплательщик самостоятельно принимает решение о создании резерва предстоящих расходов на ремонт и определяет нормативы отчислений (с учетом ограничений, установленных п. 2 ст. 324 НК) | п. 2 ст. 324 Налогового кодекса РФ. |
| **Создание резерва предстоящих расходов на оплату отпусков, резерва на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет** | Налогоплательщик, принявший решение о равномерном учете для целей налогообложения предстоящих расходов на оплату отпусков работников, обязан отразить в учетной политике принятый им способ резервирования, определить предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений в указанные резервы. | п. 1 ст. 324.1 Налогового кодекса РФ. |
| **Метод списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг.** | - по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);  - по стоимости единицы. | п. 9 ст. 280 Налогового кодекса РФ. |
| **Определение расчетной цены акции** | Расчетная цена акций, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, в случае отсутствия информации о результатах торгов по аналогичным (идентичным, однородным) ценным бумагам, для целей налогообложения определяется:  - с привлечением оценщика;  - самостоятельно, используя метод оценки, закрепленный в учетной политике. | п. 6 ст. 280 Налогового кодекса РФ. |
| **Порядок формирования налоговой базы по операциям с ценными бумагами профессиональными участниками рынка ценных бумаг** | Профессиональные участники рынка ценных бумаг, не осуществляющие дилерскую деятельность, в учетной политике для целей налогообложения должны определить порядок формирования налоговой базы по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, и налоговой базы по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг. | п. 8 ст. 280 Налогового кодекса РФ. |
| **Критерии отнесения сделок, предусматривающих поставку предмета сделки (за исключением операций хеджирования), к категории операций с финансовыми инструментами срочных сделок** | Налогоплательщик вправе самостоятельно квалифицировать срочную сделку, признавая ее операцией с финансовым инструментом срочных сделок либо сделкой на поставку предмета сделки с отсрочкой исполнения. Критерии отнесения сделок, предусматривающих поставку предмета сделки (за исключением операций хеджирования), к категории операций с финансовыми инструментами срочных сделок должны быть определены налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения. | п. 2 ст. 301 Налогового кодекса РФ. |
| **Распределение платежей по налогу на прибыль и авансовых платежей, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации и бюджетов муниципальных образований, между обособленными подразделениями** | Налогоплательщик самостоятельно определяет, какой из показателей должен применяться в формуле расчета – среднесписочная численность работников или сумма расходов на оплату труда. Выбранный налогоплательщиком показатель должен быть неизменным в течение налогового периода.  Если налогоплательщик имеет несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта Российской Федерации, то распределение прибыли по каждому из этих подразделений может не производиться. При этом необходимо выбрать то обособленное подразделение, через которое осуществляется уплата налога в бюджет этого субъекта Российской Федерации (уведомив о принятом решении до 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, налоговые органы). | п. 2 ст. 288 Налогового кодекса РФ. |
| **Выбор одного отделения иностранной организации, осуществляющей деятельность в РФ через постоянное представительство, из нескольких отделений, которое будет вести налоговый учет и представлять налоговые декларации.** | В случае, если иностранная организация осуществляет через отделения деятельность в рамках единого технологического процесса, или в других аналогичных случаях по согласованию с МНС такая организация вправе рассчитывать налогооблагаемую прибыль, относящуюся к ее деятельности через отделение на территории РФ, в целом по группе таких отделений (в том числе по всем отделениям) при условии применения всеми включенными в группу отделениями единой учетной политики в целях налогообложения. При этом иностранная организация самостоятельно определяет, какое из отделений будет вести налоговый учет, а также представлять налоговые декларации по месту нахождения каждого отделения. | п. 4 ст. 307 Налогового кодекса РФ. |
| **Порядок уплаты ежемесячных авансовых платежей** | - в размере 1/3 квартального авансового платежа;  - ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли. | п. 2 ст. 286 Налогового кодекса РФ |
| **Налог на добычу полезных ископаемых** | | |
| **Метод определения количества добытого полезного ископаемого** | - прямой метод (посредством применения измерительных средств и устройств); если возможно;  - косвенный метод (расчетно, по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье); если невозможно определить прямым методом.  Выбранный метод применяется налогоплательщиком в течение всей деятельности по добыче полезного ископаемого и подлежит изменению только в случае внесения изменений в технический проект разработки месторождения полезных ископаемых в связи с изменением применяемой технологии добычи полезных ископаемых. | п. 2 ст. 339 Налогового кодекса РФ. |
| **Принятая организацией учетная политика для целей налогообложения утверждается соответствующими приказами, распоряжениями руководителя организации. Учетная политика для целей налогообложения, принятая организацией, является обязательной для всех обособленных подразделений организации.**  Учетная политика для целей налогообложения применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом, распоряжением руководителя организации. Учетная политика для целей налогообложения, принятая вновь созданной организацией утверждается не позднее окончания первого налогового периода. Учетная политика для целей налогообложения, принятая вновь созданной организацией, считается применяемой со дня создания организации.  Случаи, в которых возможно изменение учетной политики в целях налогообложения:  - изменение законодательства о налогах и сборах (не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства);  - изменение применяемых методов учета (с начала нового налогового периода).  В случае, если налогоплательщик начал осуществлять новые виды деятельности, он также обязан определить и отразить в учетной политике для целей налогообложения принципы и порядок отражения для целей налогообложения этих видов деятельности. | | ст. 167, 313 Налогового кодекса РФ |